



universität
wien

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Die Erstanwendung der International Financial Reporting Standards“

Auswirkungen auf das Sachanlagevermögen und die Rückstellungen eines mittelständischen Unternehmens

Verfasserin

Claudia Brandl

angestrebter akademischer Grad

**Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)**

Wien, im März 2009

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

157
Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere hiermit an Eides statt,

- dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient habe.
- dass ich dieses Arbeitsthema bisher weder im In- noch im Ausland in gleicher oder ähnlicher Form einer anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch nicht veröffentlicht habe.
- dass diese Arbeit mit der vom Begutachter beurteilten Arbeit übereinstimmt.

Wien, am 27. März 2009

Claudia Brandl

Inhaltsverzeichnis

Eidesstattliche Erklärung	II
Inhaltsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	VIII
1. Einleitung	1
1.1. Einführung in die Thematik.....	1
1.2. Zielsetzung und Aufbau der Arbeit	5
2. Die Stahl Judenburg GmbH.....	7
2.1. Die Unternehmensgeschichte	8
2.2. Die Produkte und die Geschäftsfelder.....	10
2.3. Die Rechnungslegung	11
3. Die Vor- und Nachteile einer IFRS-Anwendung	13
3.1. Die Vorteile.....	13
3.1.1. Erhöhtes Ansehen bei den Abschlussadressaten.....	13
3.1.1.1. Aktuelle und potentielle Anteilseigner	14
3.1.1.2. Aktuelle und potentielle Fremdkapitalgeber	15
3.1.1.3. Weitere Abschlussadressaten	15
3.1.2. Internationale Reputation	16
3.1.3. Weitere Vorteile.....	17
3.2. Die Nachteile	18
3.2.1. Erhöhter Kosten- und Zeitaufwand.....	18
3.2.2. Erhöhter Informationsgehalt.....	19
3.2.3. Das Fair-Value-Prinzip	20
4. Die erstmalige Anwendung der IFRS – der IFRS 1	22
4.1. Geschichtlicher Hintergrund	22
4.1.1. Der SIC-8.....	22
4.1.2. Die Gründe für die Veröffentlichung des IFRS 1	23
4.1.3. Neuregelungen im IFRS 1.....	24

4.2. Der Anwendungsbereich	26
4.3. Ansatz und Bewertung	28
4.3.1. Die IFRS-Eröffnungsbilanz.....	28
4.3.1.1. Der Übergang auf die IFRS	28
4.3.1.2. Die Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz	30
4.3.2. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.....	32
4.3.3. Wahlrechte.....	34
4.3.3.1. Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögenswerte.....	35
4.3.3.2. Leistungen an Arbeitnehmer	37
4.3.3.3. Finanzinstrumente	39
4.3.3.3.1. Zusammengesetzte Finanzinstrumente.....	40
4.3.3.3.2. Einstufung von bereits angesetzten Finanzinstrumenten ...	41
4.3.3.3.3. Bewertung von Finanzinstrumenten beim erstmaligen Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert	43
4.3.3.4. Versicherungsverträge.....	44
4.3.3.5. Leasingverhältnisse	45
4.3.4. Verbote der retrospektiven Anwendung.....	46
4.3.4.1. Finanzinstrumente	47
4.3.4.2. Sicherungsbeziehungen	48
4.3.4.3. Schätzungen.....	49
4.4. Darstellung und Anhangsangaben	51
4.4.1. Allgemeine Angaben	51
4.4.2. Die Überleitungsrechnungen im IFRS 1	53
4.4.3. Die Überleitungsrechnungen der Stahl Judenburg GmbH	54
5. Das Sachanlagevermögen.....	58
5.1. Das Sachanlagevermögen im Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH.....	58
5.2. Die Behandlung des Sachanlagevermögens im UGB.....	58
5.2.1. Einführung.....	58
5.2.2. Ansatz.....	59
5.2.3. Bewertung.....	62
5.2.3.1. Erstbewertung.....	63
5.2.3.1.1. Anschaffungskosten	63

5.2.3.1.2. Herstellungskosten	65
5.2.3.2. Folgebewertung	67
5.2.4. Darstellung und Anhangsangaben	69
5.3. Die Behandlung des Sachanlagevermögens in den IFRS.....	69
5.3.1. Überblick über den IAS 16	70
5.3.1.1. Einführung	70
5.3.1.2. Ansatz.....	70
5.3.1.3. Bewertung.....	71
5.3.1.3.1. Erstbewertung	71
5.3.1.3.2. Folgebewertung.....	73
5.3.1.4. Darstellung und Anhangsangaben.....	74
5.3.2. Der Komponentenansatz	74
5.3.2.1. Allgemeines	75
5.3.2.2. Die Anwendung der Regelung	76
5.4. Die Auswirkungen der IFRS-Erstanwendung auf den Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH.....	78
6. Ausgewählte Rückstellungen.....	82
6.1. Die Abfertigungsrückstellung.....	82
6.1.1. Die Abfertigungsrückstellung im Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH.....	82
6.1.2. Die Behandlung der Abfertigungsrückstellung im UGB.....	83
6.1.2.1. Das österreichische Abfertigungssystem	83
6.1.2.2. Die Bildung der Abfertigungsrückstellung	85
6.1.3. Die Behandlung der Abfertigungsrückstellung in den IFRS	88
6.1.3.1. Allgemeines	88
6.1.3.2. Die Methode der laufenden Einmalprämien	89
6.1.3.3. Die Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste.....	91
6.1.4. Die Auswirkungen der IFRS-Erstanwendung auf den Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH.....	92
6.2. Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen	93
6.2.1. Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen im Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH.....	93

6.2.2. Die Behandlung der Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen im UGB	94
6.2.3. Die Behandlung der Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen in den IFRS.....	96
6.2.4. Die Auswirkungen der IFRS-Erstanwendung auf den Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH.....	98
7. Schlussbetrachtung.....	100
Literaturverzeichnis	X
Anhang	XV
Die Bilanz der Stahl Judenburg GmbH zum 31.12.2007	XV
Die Gewinn- und Verlustrechnung der Stahl Judenburg GmbH für das Geschäftsjahr 2007	XVII
Abstract.....	XVIII
Lebenslauf.....	XX

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	Anwendungsgebiete der IFRS	S. 2
Abbildung 2	Struktur des IASB	S. 4
Abbildung 3	Georgsmarienhütte Unternehmensgruppe	S. 7
Abbildung 4	Zeitpunkt des Übergangs mit Darstellung einer Vergleichsperiode	S. 29
Abbildung 5	Berücksichtigung von Schätzungen bei der IFRS-Erstanwendung	S. 50
Abbildung 6	Überleitungsrechnung des Eigenkapitals	S. 55
Abbildung 7	Überleitungsrechnung des Periodenergebnisses	S. 56
Abbildung 8	Ansatzkriterien für Vermögensgegenstände	S. 61
Abbildung 9	Ermittlung der Anschaffungskosten	S. 63
Abbildung 10	Ermittlung der Herstellungskosten	S. 65
Abbildung 11	Investition Hubherdofen	S. 80

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
Anm.	Anmerkung
Aufl.	Auflage
ca.	circa
D.h., d.h.	Das heißt
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
et al.	et altera
EU	Europäische Union
evt.	eventuell
Ggf., ggf.	Gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GMH	Georgsmarienhütte Holding
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h	Stunde
HGB	Handelsgesetzbuch
hrsg.	herausgegeben
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
inkl.	inklusive
Jg.	Jahrgang
MVK	Mitarbeitervorsorgekassa
par., §	Paragraph

Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SAV	Sachanlagevermögen
SIC	Standing Interpretations Committee
STJ	Stahl Judenburg
to	Tonne
UGB	Unternehmensgesetzbuch
US-GAAP	United States-Generally Accepted Accounting Principles
Vgl.	Vergleiche
VTK	Veredelungstechnik Krieglach
Z.B., z.B.	Zum Beispiel
Z	Ziffer
Z.T., z.T.	Zum Teil
%	Prozent

1. Einleitung

1.1. Einführung in die Thematik

Die International Financial Reporting Standards gewinnen von Jahr zu Jahr mehr an Bedeutung. Während viele nationale Rechnungslegungsvorschriften zusehends an Einfluss verlieren, wächst die Anzahl der Länder, die die IFRS anwenden, kontinuierlich. Vor allem mit dem Entschluss der europäischen Union, die Standards für börsennotierte Unternehmen verpflichtend einzuführen, ist die Relevanz der IFRS stark gestiegen.

Die Europäische Union beugte sich mit der Verordnung Nr. 1606/2002 vom 19.07.2002 dem weltweiten Trend der IFRS-Anwendung. Der Artikel 4 der Verordnung besagt: „Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2005 beginnen, stellen Gesellschaften, die dem Recht eines Mitgliedstaates unterliegen, ihre konsolidierten Abschlüsse nach den internationalen Rechnungslegungsstandards auf,..., wenn am jeweiligen Bilanzstichtag ihre Wertpapiere in einem beliebigen Mitgliedstaat zum Handel in einem geregelten Markt,..., zugelassen sind.“¹ Weiters räumt der Artikel 5 den Mitgliedstaaten das Recht ein, auch nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen die Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards zu gestatten.² Dies führte im Jahr 2005 zu mehr als 7.000 Unternehmen aus 25 Mitgliedstaaten der europäischen Union, die ihre Rechnungslegung auf IFRS umstellten. Darunter finden sich nicht nur börsennotierte Unternehmen, sondern auch viele, die aus diversen Gründen freiwillig die internationalen Rechnungslegungsstandards anwenden.

Nachstehende Graphik veranschaulicht die weltweite Relevanz der IFRS. Die dunkelblau gefärbten Länder haben ihre Unternehmen zur Anwendung der IFRS

¹ Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Artikel 4.

² Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Artikel 5.

verpflichtet oder zumindest eine freiwillige Anwendung erlaubt. Die hellblau gefärbten Länder befinden sich in einem Annäherungsprozess an die IFRS.

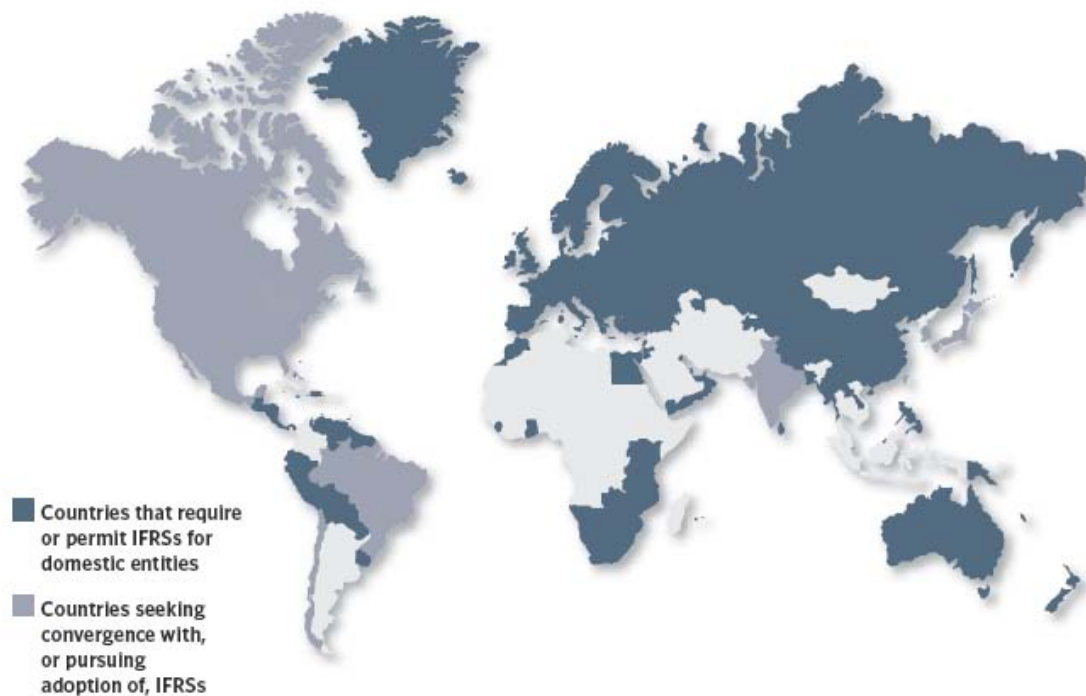


Abbildung 1: Anwendungsgebiete der IFRS

Quelle: http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/595E3E36-AE28-4CB9-BE3A-C4DBF7ACCD1C/0/who_we_are_and_what_we_do.pdf (28.01.2009)

Die IFRS können als kapitalmarktorientiertes System der Finanzberichterstattung charakterisiert werden. Dieses System legt sein Hauptaugenmerk auf die Beziehungen zwischen Unternehmen und Investor und auf die Informationsflüsse am Kapitalmarkt.³ Wichtigstes Ziel der IFRS ist, dass der Jahresabschluss den Abschlussadressaten entscheidungsrelevante Informationen zur Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage vermittelt, um dann eine bestmögliche Investitionsentscheidung zu treffen. Die Abschlüsse sollen ein, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes, Bild der Vermögens- und Ertragslage bzw. der

³ Vgl. Peemöller in Wiley (2007), Rn. 6 – 11.

Cash Flows eines Unternehmens wiedergeben.⁴ Neben dieser ausgeprägten Informationsfunktion, soll ein IFRS-Abschluss auch als Kontrollinstrument der Leistungen des Managements dienen. Die starke Informationsorientierung der IFRS-Rechnungslegung hat auch zur Folge, dass die Abschlüsse keine hohe Relevanz für Besteuerung oder Ausschüttungsbemessung haben.⁵

Die ursprüngliche Kraft hinter den ersten internationalen Rechnungslegungsstandards war das International Accounting Standards Committee (IASC), welches 1973 in London gegründet wurde. Den Anlass zur Gründung gab, neben politischen und weltwirtschaftlichen Motiven, die Vision einer einheitlichen internationalen Rechnungslegung.⁶ Zur Gründungszeit war das IASC eine privatrechtliche Vereinigung von Wirtschaftsprüfungsverbänden aus Australien, Deutschland, Großbritannien, Frankreich, Irland, Japan, Kanada, Mexiko, den Niederlanden und den USA. In den ersten 20 Jahren seines Bestehens veröffentlichte das IASC 31 Standards und das „Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement“, welches die theoretische Grundlage der IASC-Regelungen bildet.⁷

In den Jahren 2000/2001 wurde die Struktur des IASC überarbeitet und neu gestaltet. Neben vielen weiteren Organen wurde der IASB ins Leben gerufen. 14 Mitglieder mit verschiedensten Fertigkeiten und beruflichen Hintergründen sind nun für die Ausarbeitung und Veröffentlichung der IFRS zuständig. Die Mitglieder werden vom Trägerverein des IASB, der International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), ernannt, wobei die Bestellung allein nach persönlichen Qualifikationen erfolgt und nicht geographisch oder politisch motiviert ist.⁸ Die folgende Graphik zeigt die neue Struktur des IASB und die Nebenstellen, welche den IASB bei der Ausarbeitung der Standards unterstützen.

⁴ Vgl. *Framework* und *IAS 1.15*.

⁵ Vgl. *Hinz* (2005), S. 50 – 51.

⁶ Vgl. *Peemöller* in *Wiley* (2007), Rn. 11 – 12.

⁷ Vgl. *Hinz* (2005), S. 7 – 8.

⁸ Vgl. *Grünberger* (2007), S. 21.

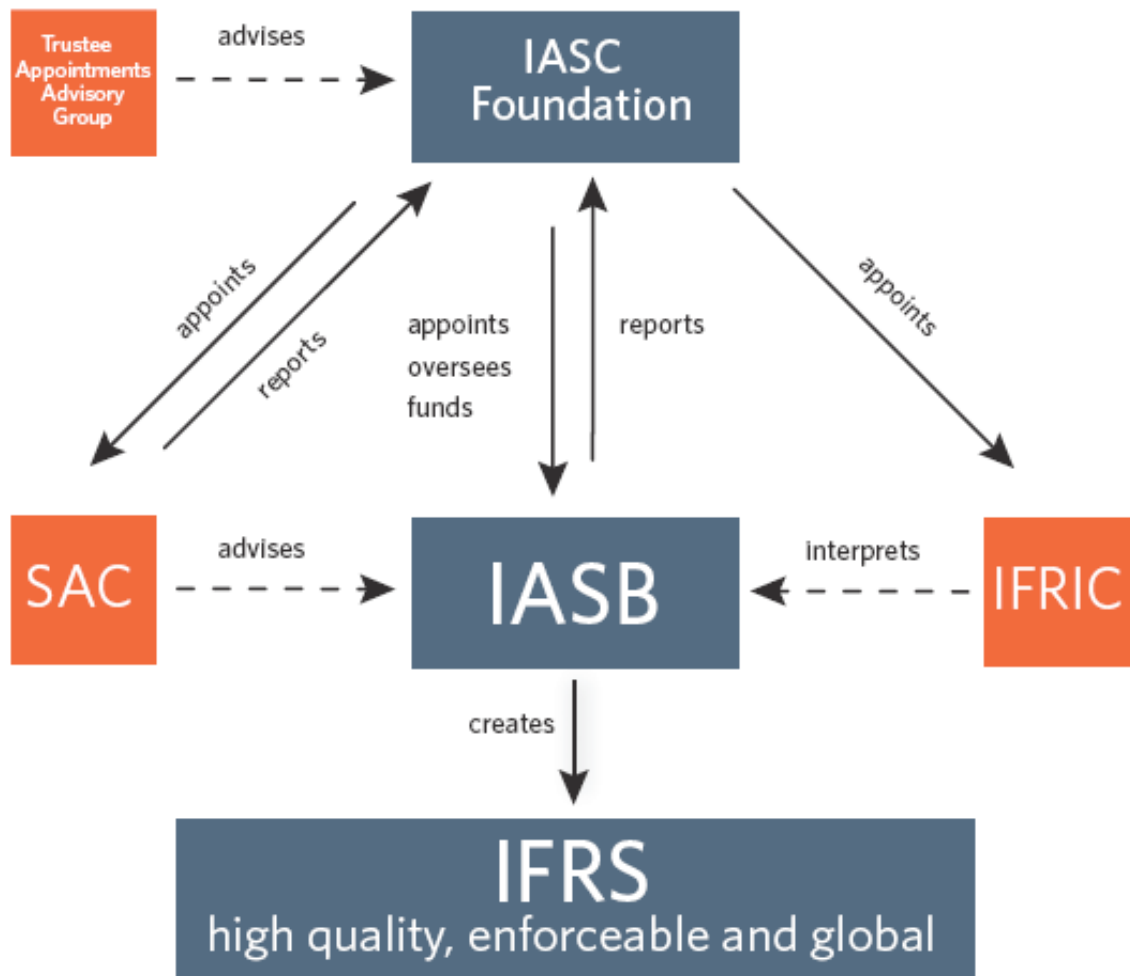


Abbildung 2: Struktur des IASB

Quelle: http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/595E3E36-AE28-4CB9-BE3A-C4DBF7ACCD1C/0/who_we_are_and_what_we_do.pdf (28.01.2009)

Vorweg soll noch eine Klarstellung bezüglich der unterschiedlichen Bezeichnungen der Standards gemacht werden. Die Standards, die vom IASC vor der Neustrukturierung veröffentlicht wurden, tragen den Namen „International Accounting Standards“ (IAS). Nach der Neugestaltung des IASC und der Gründung des IASB kam es auch zu einer Namensänderung der Standards. Alle neuen, vom IASB veröffentlichten Standards heißen nun „International Financial Accounting Standards“ (IFRS). Diese Namensänderung hat aber keine

Auswirkungen auf die Gültigkeit der IAS.⁹ In dieser Ausarbeitung wird IFRS als Überbegriff für alle Standards verwendet.

1.2. Zielsetzung und Aufbau der Arbeit

Die folgende Ausarbeitung beinhaltet die freiwillige Erstanwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards eines mittelständischen österreichischen Unternehmens. Bei dem betreffenden Unternehmen handelt es sich um einen Industriebetrieb, der im folgenden Abschnitt kurz vorgestellt wird und in der ganzen Arbeit als Beispiel aus der Unternehmenspraxis zur Veranschaulichung herangezogen wird. Die ganze Ausarbeitung ist auf das österreichische Unternehmen ausgerichtet. Aus diesem Grund werden z.B. konzernrelevante Fragen und Probleme nicht näher behandelt.

Ziel dieser Arbeit ist es, einen möglichst guten Überblick über die erstmalige Anwendung der IFRS zu geben. Dabei liegt das Hauptaugenmerk auf dem IFRS 1, welcher die Erstanwendung regelt. Zusätzlich sollen die Hauptauswirkungen der erstmaligen Anwendung in der Stahl Judenburg GmbH gezeigt werden. Dabei sollen Beispiele aus dem Sachanlagevermögen und aus den Rückstellungen die Unterschiede zwischen den Rechnungslegungssystemen und die Auswirkungen auf das Bilanzbild veranschaulichen. Sämtliche Daten und Beispiele, die aus dem Unternehmen dargestellt werden, stammen aus unternehmensinternen Quellen und werden nicht extra angeführt.

Am Ende der Ausarbeitung soll der Leser eine bessere Vorstellung von der Komplexität und den Unterschieden der österreichischen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften haben. Jeder Unternehmer sollte sich bewusst sein, dass eine erstmalige Anwendung internationaler Standards zu wesentlichen Auswirkungen in der Bilanzierung führt. Zusätzlich ist zu beachten, dass es auf Grund der österreichischen Gesetzgebung zu einer Doppelbelastung für die

⁹ Vgl. Grünberger (2007), S. 21.

Unternehmen kommt, da trotz IFRS-Abschluss immer ein UGB-Jahresabschluss erstellt werden muss.

Die folgende Arbeit gliedert sich in sieben Kapitel. Der erste Abschnitt gibt eine kurze Einführung in die Thematik und formuliert die Problemstellung und Zielsetzung der Ausarbeitung.

Das nächste Kapitel stellt das Beispielunternehmen kurz vor, um dem Leser einen kleinen Eindruck von der Branche und dem Unternehmen zu vermitteln.

Nach einer Darstellung möglicher Vor- und Nachteile einer IFRS-Anwendung, wird der wichtigste Standard bei einer erstmaligen Anwendung der IFRS genauer beleuchtet, der IFRS 1. Neben der Entstehung des Standards werden auch Wahlrechte, Verbote und die Anwendung erläutert.

Die nächsten beiden Kapitel beinhalten Beispiele zum Sachanlagevermögen und zu Rückstellungen. Dabei soll ein theoretischer Überblick über die Regelungen von UGB und IFRS gegeben werden und die Problematik anhand der Stahl Judenburg GmbH verdeutlicht werden. An dem im Anhang dargestellten Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH kann man sehr gut erkennen, warum das SAV und die Rückstellungen als Beispiele gewählt wurden. Diese zwei Bilanzierungsbereiche sind bei dem anlagenintensiven Industriebetrieb wesentliche Positionen, bei denen die Auswirkungen der IFRS-Erstanwendung sehr gut ersichtlich sind.

Nach den Rückstellungen folgt in einem letzten Abschnitt die Schlussbetrachtung der Ausarbeitung.

2. Die Stahl Judenburg GmbH

Die Stahl Judenburg GmbH ist ein mittelständischer Edelstahlhersteller mit Sitz in Judenburg, in der Steiermark. Das Unternehmen ist Teil des deutschen Stahlkonzerns Georgsmarienhütte Holding, welcher, wie man aus nachstehender Abbildung erkennen kann, zur Zeit 52 Firmen umfasst.

Gruppenübersicht

Georgsmarienhütte Holding GmbH					
Rohstoff Recycling	Stahlerzeugung	Freiformschmiede	Eisenguss Automotive	Krantechnik	Dienstleistung
RRO Rohstoff Recycling Osnabrück GmbH Osnabrück	Georgsmarienhütte GmbH Georgsmarienhütte	Schmiedewerke / Elektrostahlwerke Gröditz GmbH Gröditz	Walter Hundhausen GmbH Schwerte	Kranbau Köthen GmbH Köthen	BGG Berufsbildungsgesellschaft Georgsmarienhütte mbH Georgsmarienhütte
Adolf Ellermann GmbH Osnabrück	Stahlwerk Bous GmbH Bous	Gröditz Kurbelwelle Wildau GmbH Wildau	Dieckerhoff Guss GmbH Gevelsberg	Alpha-Elektronik GmbH Köthen	GSG Georgsmarienhütte Service GmbH Georgsmarienhütte
RRD Rohstoff Recycling Dortmund GmbH Dortmund	Mannstaedt GmbH Troisdorf	Gröditz Werkzeugstahl Burg GmbH Burg	Harz Guss Zorge GmbH Zorge / Südharz	KFT GmbH Kran- und Fördertechnik Nürnberg Nürnberg	GMH Engineering GmbH Georgsmarienhütte
Hittmeyer Rohstoffe GmbH Dortmund	J. Adolf Bäuerle GmbH & Co. KG Böbingen / Rems	Energietechnik Essen GmbH Essen	BALO-MOTORTEx GmbH Castrop-Rauxel	Saalfelder Hebezeugbau GmbH Saalfeld / Saale	GMH Systems GmbH Georgsmarienhütte / Gröditz
	GMH Blankstahl GmbH Georgsmarienhütte	Gesektschmiede	Eisenguss Maschinenbau	Anlagenbau	Wärmebehandlung Osnabrück GmbH Osnabrück
	Stahlverarbeitung	Schmiedag GmbH & Co. KG Hagen - Homburg	Friedrich Wilhelms-Hütte Eisenguss GmbH Mülheim an der Ruhr	IAG Industrie-Anlagen-Bau Georgsmarienhütte GmbH Georgsmarienhütte	Walzwerk Burg GmbH Burg
	Heinrich Geissler GmbH Blankstahlwerk Witten	Wildauer Schmiedewerke GmbH & Co. KG Wildau	Pleissner GmbH Eise	MAGNUM Metallbearbeitung GmbH Osnabrück	
	WISTA Stahlhandel Witten GmbH Witten	Bahntechnik	Stahlguss Maschinenbau	WeserWind GmbH Offshore Construction Georgsmarienhütte Bremerhaven	
	Stahl Judenburg GmbH Judenburg / Österreich	Bochumer Verein Verkehrstechnik GmbH Bochum	Friedrich Wilhelms-Hütte Stahlguss GmbH Mülheim an der Ruhr	EICKHOFF Industrie-Anlagenbau und Montagen GmbH Mülheim an der Ruhr	
	VTK Veredelungstechnik Krieglach GmbH Krieglach / Österreich	Radsatzfabrik Ilsenburg GmbH Ilsenburg	Pleissner Guss GmbH Herzberg	Windhoff Bahn- und Anlagentechnik GmbH Rheine	
	SAW Blankstahl GmbH Böbingen / Rems	Bahntechnik Brand-Erbisdorf GmbH Brand-Erbisdorf	Stahlguss Gröditz GmbH Gröditz		
	Umformtechnik Bäuerle GmbH Böbingen / Rems		Aluminiumguss		
	Franz Maier Mechanische Werkstätte GmbH Schwäbisch Gmünd		MWK Renningen GmbH Renningen		
			MWK Schwäbisch Gmünd GmbH Schwäbisch Gmünd		
			MWK Maulbronn GmbH Maulbronn		

Abbildung 3: Georgsmarienhütte Unternehmensgruppe
Quelle: <http://www.gmh-holding.de/gruppenuebersicht.html> (17.09.2008)

Die Unternehmensgruppe wächst kontinuierlich weiter und auch ein Börsengang wird für die Zukunft nicht ausgeschlossen. Das Beschäftigungsfeld der Gruppe erstreckt sich vom Rohstoff bis zum fertigen Endprodukt mit den Werkstoffen Stahl, Eisen und Aluminium. Alle Unternehmen der GMH sind in Deutschland und Österreich angesiedelt. Durch technologischen Fortschritt, Aus- und Weiterbildung qualifizierter Mitarbeiter und durch ressourcenschonendes und umweltbewusstes Arbeiten sollen die Standorte auch in Zukunft gesichert werden. Nur zwei der 52 Unternehmen haben ihren Sitz in Österreich, die Stahl Judenburg GmbH und die Veredelungstechnik Krieglach. Die Unternehmensgruppe wird in 13 Teilsegmente untergliedert. Die beiden österreichischen Unternehmen sind im Segment Stahlverarbeitung zu finden, wobei die Stahl Judenburg GmbH als größtes Unternehmen in diesem Segment die Leadership-Rolle übernimmt.

2.1. Die Unternehmensgeschichte

„Das Bessere entscheidet, was gut ist“. Unter diesem Leitspruch wird nun seit über 100 Jahren in Judenburg Stahl verarbeitet. Das Unternehmen wurde 1906 unter dem Namen „Steirische Gußstahlwerke Danner & Co“ gegründet. Schon zu Beginn zeichnete sich das Unternehmen durch Fortschritt und Innovation aus.

Der Ausbruch des 1. Weltkrieges führte zu einer Überbeschäftigung des Werkes. Eine erhöhte Produktion für Auto-, Flugzeug- und Waffenteile wurde dringend benötigt. Das Kriegsende brachte wirtschaftliche Probleme, welche eine drastisch sinkende Produktion zur Folge hatten. Steigende Inflation, Roh- und Hilfsstoffmängel und Not und Unzufriedenheit bei den Mitarbeitern belasteten das Unternehmen.

In den späten 20er Jahren verbesserte sich die wirtschaftliche Situation wieder. 1938 wurde die erste Lehrwerkstätte in Judenburg gebaut, es folgten ein Betriebskindergarten und eine Kantine. Seit damals wird in der Stahl Judenburg

GmbH großer Wert auf die Ausbildung der Facharbeiter im eigenen Unternehmen gelegt.

Nach einer Produktionssteigerung im zweiten Weltkrieg folgte die Demontage von Maschinen und Einrichtungen durch die sowjetischen Besatzer. Das schwächte das Unternehmen stark und führte zur Verstaatlichung im Jahr 1946. Die nächsten Jahrzehnte waren geprägt von Wiederaufbau und Investitionen in neue Technologien.

Im Jahr 1973 verzeichnete das Unternehmen mit 2.100 Mitarbeitern den höchsten Beschäftigungsstand in seiner Geschichte. Die späten 70er Jahre brachten Ölpreissteigerungen und daraus resultierende wirtschaftliche Probleme, wie Inflation und Einbruch der Konjunktur, mit sich. Es wurde mit einer Reduktion der Produktionskapazitäten, Rationalisierungen und Schließungen von Betriebsteilen reagiert. Die nächsten Jahre waren durchwachsen und geprägt von einigen Strukturänderungen im Unternehmen. Zu Beginn der 90er Jahre boten Konjunktur und Konkurrenz wieder neue Herausforderungen.

Die Geschichte der Stahl Judenburg GmbH wurde auch durch zahlreiche Eigentümerwechsel geprägt. Am 01.03.1995 gab es den bislang letzten Wechsel in der Eigentümerstruktur. Die GMH GmbH übernahm 100% der Geschäftsanteile des Unternehmens und es folgte die Umbenennung in Stahl Judenburg GmbH. Nun begann eine der erfolgreichsten Perioden in der Unternehmensgeschichte. Es wurde stark umstrukturiert aber auch investiert. Die Stärken des Unternehmens wurden konsequent ausgebaut, die Schwachstellen analysiert und, wo es möglich war, minimiert. So gelang es in den letzten zwölf Jahren durchwegs schwarze Zahlen zu schreiben. Im Jahr 1997 wurden die Veredelungstechnik Krieglach in Österreich und im Jahr 1998 die Umformtechnik Bäuerle in Deutschland erworben.

2.2. Die Produkte und die Geschäftsfelder

Die Aktivitäten der Firma liegen heute schwerpunktmäßig in der Fertigung von Walzware und Blankproduktion aus Edelstahl. Das Produktionsprogramm umfasst Stabstahl warmgewalzt (rund, flach, vierkant, sechskant), Breitflachstahl, Federstahl in allen Kantenausführungen sowie Stabstahl geschält, geschliffen und poliert. Mit dem Erwerb der Veredelungstechnik Krieglach GmbH kann die Verchromung auch im eigenen Haus durchgeführt werden. Im Walzwerk des Unternehmens werden pro Jahr rund 56.300 to Stahl gewalzt, wobei 70% im eigenen Blankstahlbetrieb weiter verarbeitet und 30% direkt in den Markt versandt werden.

Die Stahl Judenburg GmbH liefert somit hochtechnologische Produkte für die Automobilindustrie und die Mobilhydraulik. Es werden unter anderem Kolbenstangen für die Hydraulik von Staplern oder Erdbewegungsmaschinen gefertigt sowie Bauteile für Lenkungen und Dieseleinspritzungen geliefert.

Über 75% der Produkte werden weltweit exportiert. Die Hauptabsatzmärkte sind neben Deutschland der gesamte europäische Wirtschaftsraum, die USA und die Wachstumsmärkte in Südamerika, Asien und Nahost.

Um den Marktanforderungen gerecht zu werden und um den Kunden hohe Qualitätsstandards bieten zu können, wird in der Stahl Judenburg GmbH nach einem einheitlichen Qualitätsmanagementsystem gearbeitet. Bereits im Jahr 1994 erfolgte die Zertifizierung nach DIN EN ISO 9002. Nach weiteren Zertifizierungen und nach der Einführung eines Umweltmanagementsystems arbeitet das Unternehmen nun nach DIN EN ISO 9001 / TS 16949 / ISO 14001.

Die Stahl Judenburg GmbH zeichnet sich durch innovative Lösungen und modernste Maschinen aus. Um die starke Marktposition zu halten und wettbewerbsfähig zu bleiben, investiert das Unternehmen laufend in neue Techniken. Das Investitionsvolumen im Jahr 2007 betrug beispielsweise fünf Millionen Euro.

In der Stahl Judenburg GmbH sind zurzeit 284 Arbeiter, 87 Angestellte, 47 Leiharbeiter und 23 Lehrlinge beschäftigt (Stand September 2008). Das Unternehmen legt großen Wert auf die Ausbildung junger Fachkräfte im eigenen Betrieb, das durch eine moderne Lehrwerkstätte ermöglicht wird.

Die gute Wettbewerbsposition der Stahl Judenburg GmbH zeigt sich in einer gesteigerten Absatzmenge, die 2007 63.000 t betrug und an einem Umsatz im Jahr 2007 in der Höhe von 97,5 Millionen Euro. 30% des Umsatzes entfielen auf Stabstahl, 57% auf Blankstahl und 13% auf hartverchromte Kolbenstangen.

2.3. Die Rechnungslegung

Als nicht kapitalmarktorientiertes Unternehmen erstellt die GMH ihren konsolidierten Abschluss nach dem HGB. Alle 52 Unternehmen des Konzerns liefern ihren Jahresabschluss, welcher entweder nach dem HGB oder für die österreichischen Unternehmen nach dem UGB erstellt wird, an die Holding. Dabei bestand für die österreichischen Unternehmen die Problematik in der Anpassung des UGB-Jahresabschlusses an das deutsche HGB. Der Jahresabschluss nach dem UGB der Stahl Judenburg GmbH aus dem Geschäftsjahr 2007 wird im Anhang dargestellt.

Die GMH hat sich nun dazu entschlossen, ab dem Geschäftsjahr 2009 ihren konsolidierten Abschluss nach den International Financial Reporting Standards zu erstellen. Nach der Verordnung des europäischen Parlaments und des Rates aus dem Jahr 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards sind nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen nicht verpflichtet, ihre konsolidierten Abschlüsse nach den internationalen Rechnungslegungsstandards zu erstellen.¹⁰ Nach deutschem und österreichischem Recht können nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen ihre konsolidierten Abschlüsse aber freiwillig nach den internationalen

¹⁰ Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Artikel 4.

Rechnungslegungsstandards aufstellen. Jahresabschlüsse müssen aber sowohl in Deutschland als auch in Österreich nach dem HGB bzw. dem UGB erstellt werden.¹¹ Die GMH will also von diesem Wahlrecht Gebrauch machen und am 31.12.2009 ihren ersten konsolidierten Abschluss nach IFRS präsentieren.

Diese Entscheidung hat Auswirkungen auf alle 52 Unternehmen der Gruppe und somit auch auf die Stahl Judenburg GmbH. Sie muss bei ihrer Rechnungslegung die internationalen Rechnungslegungsstandards anwenden und einen Jahresabschluss nach IFRS erstellen. Zusätzlich müssen aber weiterhin Jahresabschlüsse nach dem UGB erstellt werden. Das nächste Kapitel soll beleuchten, welche Vor- und Nachteile die Anwendung der IFRS auf ein Unternehmen haben kann. In der folgenden Ausarbeitung soll dann anhand von ausgewählten Beispielen veranschaulicht werden, welche Auswirkungen die zusätzliche Erstellung eines IFRS-Abschlusses auf die Rechnungslegung haben kann.

¹¹ Vgl. § 245a UGB.

3. Die Vor- und Nachteile einer IFRS-Anwendung

3.1. Die Vorteile

Dieses Kapitel beinhaltet eine kurze Beschreibung möglicher Vorteile einer IFRS-Anwendung. Dabei wird spezielles Augenmerk auf die positiven Auswirkungen einer erstmaligen Anwendung gelegt. Zu beobachten ist, dass die angeführten Vorteile stark von der Situation und dem betreffenden Unternehmen abhängen und nicht pauschal für jede Unternehmung gültig sind.

3.1.1. Erhöhtes Ansehen bei den Abschlussadressaten

Zu den Abschlussadressaten zählen alle, die ein Interesse an dem Unternehmen und den Leistungen des Unternehmens haben. Dazu gehören (potentielle) Investoren und Eigenkapitalgeber, Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter, der Staat und diverse Behörden, Konkurrenten, evt. die Öffentlichkeit und vor allem auch Fremdkapitalgeber, wie z.B. Banken.¹²

Wie im vorangegangenen Abschnitt schon erwähnt, hat die Stahl Judenburg GmbH beispielsweise einen Exportanteil von mehr als 75%, wobei die Produkte nicht nur nach Deutschland verkauft werden, sondern in die ganze Welt. Stellt man sich nun einen amerikanischen Investor oder Kunden vor, der Informationen über das Unternehmen einholen will, so muss dieser den österreichischen Jahres- bzw. den deutschen Konzernabschluss lesen. Das österreichische UGB und das deutsche HGB sind aber spezielle nationale Gesetze, bei denen vor allem steuerliche Zwecke im Vordergrund stehen. Einem ausländischen Abschlussadressaten fällt es oft sehr schwer, diese nationalen Gesetze zu verstehen und richtig zu interpretieren. Hingegen handelt es sich bei den IFRS um internationale Rechnungslegungsstandards, die inzwischen in sehr vielen

¹² Vgl. Müller (2007), S. 47.

Ländern weltweit eingeführt wurden. D.h. die Veröffentlichung eines IFRS-Abschlusses anstatt eines HGB- oder UGB-Abschlusses würde für viele ausländische Abschlussadressaten große Erleichterungen bringen und mögliche Verständnisprobleme minimieren.

3.1.1.1. Aktuelle und potentielle Anteilseigner

Ein IFRS-Abschluss zeichnet sich besonders durch seinen hohen Informationsgehalt aus. Im Vergleich zu nationalen Rechnungslegungsgesetzen muss das bilanzierende Unternehmen ein Vielfaches mehr an Informationen preisgeben. Das oberste Ziel der internationalen Rechnungslegungsstandards ist es, so viele Informationen wie möglich zu enthalten, damit Investoren eine möglichst optimale Investitionsentscheidung treffen können. Dies hat den großen Vorteil für potentielle und aktuelle Anteilseigner und natürlich auch alle anderen Abschlussadressaten, dass sie viel mehr Details über das betreffende Unternehmen zur Verfügung gestellt bekommen.

Zusätzlich zu dem erhöhten Informationsgehalt orientieren sich IFRS-Abschlüsse nicht so sehr am Vorsichtsprinzip, wie z.B. UGB-Abschlüsse. D.h., dass ein Unternehmen nach der IFRS-Erstanwendung oft eine bessere finanzielle Lage aufweisen kann als nach dem UGB oder dem HGB.

All diese Gründe können zu einer größeren Investitionsbereitschaft bei aktuellen und potentiellen Anteilseignern führen. Zusätzlich besteht die Möglichkeit, dass aktuelle Anteilseigner vermehrt Angebote zum Verkauf ihrer Beteiligungen erhalten.¹³

¹³ Vgl. Müller (2007), S. 48.

3.1.1.2. Aktuelle und potentielle Fremdkapitalgeber

Die verbesserte Darstellung der Unternehmenslage hat auch Auswirkungen auf die Fremdkapitalgeber, insbesondere Kreditinstitute. Viele Gläubiger sind dann eher bereit, Fremdkapital zur Verfügung zu stellen. Die Abkehr vom Vorsichtsprinzip verbessert bei vielen Unternehmen die Ratingergebnisse. Das hat zur Folge, dass die nach IFRS bilanzierenden Unternehmen in vielen Fällen leichter Fremdkapital von den Gläubigern erhalten.

Viele Gläubiger sind im Zusammenhang mit der Vergabe von Fremdkapital aber auch vorsichtiger geworden. Vor allem der verminderte Gläubigerschutz in IFRS-Abschlüssen macht Fremdkapitalgeber skeptisch.¹⁴

3.1.1.3. Weitere Abschlussadressaten

Neben Gläubigern und Anteilseignern gibt es noch eine Reihe von Adressaten, die großes Interesse an den Abschlüssen der Unternehmungen haben.

IFRS-Abschlüsse tragen einen großen Teil zur Mitarbeiterzufriedenheit bei. Jeder Mitarbeiter hat ein persönliches Interesse an den wirtschaftlichen Leistungen und an der finanziellen Stärke des Unternehmens. Ein Abschluss gemäß den internationalen Rechnungslegungsstandards bietet den Mitarbeitern mehr Informationen über das Unternehmen und somit auch über ihren zukünftigen Arbeitsplatz. So müssen etwa Pensionsverpflichtungen detaillierter dargestellt werden, als dies nach dem UGB der Fall ist.¹⁵

Auch für Kunden und Lieferanten ist die Situation des Unternehmens sehr wichtig. Vor allem ausländische Kunden oder Lieferanten werden die Anwendung der IFRS schätzen und durch die erhöhten Informationen ihre Zusammenarbeit mit den Unternehmen vielleicht sogar verstärken. Durch den internationalen

¹⁴ Vgl. Müller (2007), S. 49.

¹⁵ Vgl. Müller (2007), S. 50.

Abschluss werden auch viele neue ausländische Kunden und Lieferanten angezogen.

Noch einige andere Interessensgruppen, wie z.B. der Staat, Behörden oder die Öffentlichkeit, sind an den Abschlüssen von Unternehmen interessiert. Vor allem wenn ein Unternehmen, wie z.B. die Stahl Judenburg GmbH, welche ihre Position am Markt und ihre wirtschaftliche Stärke in den letzten Jahren immer weiter verbessern konnte, einen Abschluss mit mehr Informationsgehalt veröffentlicht, hat das viele Vorteile für das Unternehmen. Je mehr positive Informationen die Abschlussadressaten erhalten, desto mehr Sicherheit bekommen sie und desto größer wird ihr Vertrauen in das Unternehmen.

3.1.2. Internationale Reputation

Wie schon in vorhergehenden Abschnitten erwähnt, ist z.B. die Stahl Judenburg GmbH ein Unternehmen, das mit seinem hohen Exportanteil, sehr international ausgerichtet ist. Eine freiwillige Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards kann die Reputation des Unternehmens weltweit verbessern. Mit der kosten- und arbeitsintensiven Entscheidung, die IFRS anzuwenden, demonstriert das Unternehmen den Willen, sich an internationale Trends anzupassen. Viele ausländische Kunden und Lieferanten werden diese Entscheidung positiv bewerten, vor allem weil IFRS-Abschlüsse ausländischen Firmen oft vertrauter und für sie damit besser zu verstehen und zu interpretieren sind, als HGB oder UGB-Abschlüsse. Die Praxis zeigt, dass viele Unternehmen nach einer IFRS-Erstanwendung eine Verbesserung des internationalen Ansehens und eine Steigerung der Exporte verzeichnen können.¹⁶

¹⁶ Vgl. *Bergthaler* (2005), S. 7.

3.1.3. Weitere Vorteile

Die oben erwähnte, schwächere Ausprägung des Vorsichtsprinzips in den IFRS-Abschlüssen hat natürlich nicht nur indirekte Vorteile für die Unternehmen, wie die vermehrte Investitionsbereitschaft bei den Anteilseignern, sondern auch direkte. Die Praxis hat gezeigt, dass es bei der erstmaligen Anwendung der IFRS oft zu einer Erhöhung des Eigenkapitals kommt. Tendenziell werden bei einer IFRS-Bilanzierung Vermögenswerte erhöht. Außerdem können Gewinne früher ausgewiesen werden. Dies führt in vielen Fällen zu einer Erhöhung des Eigenkapitals, was sich wiederum auf die eigenkapitalbezogenen Kennzahlen positiv niederschlagen kann.

Die verbesserte Darstellung des Unternehmens kann aber auch zu negativen Auswirkungen führen. Die Erhöhung des Eigenkapitals zeigt sich oft nur in einer Periode, danach kann sich dieser Umstellungseffekt wieder relativieren. Durch die Erhöhung der Vermögenswerte kommt es zu einer erhöhten Abschreibung, welche das Ergebnis in den Folgejahren negativ beeinflusst.¹⁷

Ein weiterer Vorteil speziell für die Stahl Judenburg GmbH und die gesamte Holding ist die Vereinheitlichung der Rechnungslegung. Die Stahl Judenburg GmbH nahm mit der Veredelungstechnik Krieglach immer schon eine Sonderstellung im Konzern ein, weil es die einzigen österreichischen Unternehmen sind. Von den 52 Unternehmen der Georgsmarienhütte Unternehmensgruppe bilanzieren 50 nach dem deutschen HGB und nur zwei (STJ GmbH und VTK) nach dem österreichischen UGB. Diese spezielle Situation bedeutet für die Stahl Judenburg GmbH, dass sie bisher ihre Jahresabschlüsse nach UGB erstellt hat und danach auf HGB angepasst hat. Die Anwendung der IFRS macht nun eine einheitliche Bilanzierung im gesamten Konzern möglich.¹⁸ Die Konzernführung hat in einer eigenen Bilanzierungsrichtlinie die Regeln für die IFRS-Bilanzierung vorgegeben und alle 52 Unternehmen müssen sich daran halten.

¹⁷ Vgl. *Hauer / Schneider* (2007), S. 14.

¹⁸ Vgl. *Fröhlich* (2007), S. 38.

Diese Vereinheitlichung führt auch zu einer Verbesserung der konzerninternen Kommunikation. Durch die Anpassung der Kontenpläne und die Vorgaben der Holding haben alle Unternehmen die gleichen Herausforderungen zu bewältigen. Das fördert die Kommunikation und das Klima im Konzern.

3.2. Die Nachteile

In diesem Abschnitt sollen nun die negativen Aspekte einer IFRS-Anwendung betrachtet werden. Dabei werden auch in diesem Kapitel besonders die Nachteile einer erstmaligen Anwendung der IFRS im Vordergrund stehen. Auch bei der Betrachtung der Nachteile gilt es zu beachten, dass nicht alle angeführten negativen Aspekte für jedes Unternehmen zutreffen.

3.2.1. Erhöhter Kosten- und Zeitaufwand

Den vielen Vorteilen einer Bilanzierung nach IFRS steht ein immenser Aufwand für die erstmalige Erstellung eines IFRS-Abschlusses und für die parallele Erstellung der UGB und der IFRS-Abschlüsse in den Folgejahren gegenüber. Wie schon erwähnt, erfordern Abschlüsse entsprechend den internationalen Rechnungslegungsstandards eine Fülle an Informationen und Details, die das Unternehmen bereitstellen muss. Zusätzlich muss beachtet werden, dass der IASB kontinuierlich an der Verbesserung der Standards arbeitet und sich in einem ständigen Modernisierungsprozess befindet. Dies äußert sich in der hohen Anzahl der Projekte des IASB und in der Schnelligkeit, mit der neue bzw. überarbeitete Standards veröffentlicht werden. Das bedeutet für Unternehmen, dass die Mitarbeiter des Rechnungswesens immer am neuesten Stand sein müssen und somit immer wieder Kurse und Schulungen besuchen müssen.

Die meisten Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, haben keine andere Wahl, weil es nationale bzw. europäische Gesetze vorschreiben. Doch jene

Unternehmen, welche sich entschließen, freiwillig Abschlüsse gemäß den internationalen Rechnungslegungsstandards zu erstellen, sollten die Kosten und den Nutzen im Vorhinein gut berechnen. Jedes Unternehmen, welches den Schritt zu der IFRS-Bilanzierung plant, sollte vor einer Erstanwendung zumindest folgende Kosten berechnen:¹⁹

- Rechts- und Beratungskosten (Wirtschaftsprüfer, Experten, ...)
- Personalkosten (Schulungen, zusätzliches Personal, ...)
- interne Umstellungskosten (Geschäftsprozesse, ...)
- zusätzliche Hard- und Software-Kosten

Natürlich gibt es neben den erwähnten Kosten noch viele mehr. Besonders die Personalkosten sollten beachtet werden, denn sie stellen keine einmaligen Kosten dar. Wie vorhin schon erwähnt, muss sich das Personal laufend fortbilden und informieren, da vom IASB immer wieder neue oder überarbeitete Standards veröffentlicht werden.

3.2.2. Erhöhter Informationsgehalt

Der – schon im vorherigen Abschnitt unter den Vorteilen angeführte – erhöhte Informationsgehalt eines IFRS-Abschlusses, kann für Unternehmen auch zum Nachteil werden. Der Ausweis von mehr Informationen ist sehr vielen Unternehmen, vor allem jenen, die nur ungern Informationen über sich preisgeben, sehr unrecht.

Dieser Nachteil wird zum Vorteil für eine besondere Interessensgruppe, nämlich für die Konkurrenz. Durch den gesteigerten Informationsgehalt des IFRS-Abschlusses, bekommen Konkurrenten Einsicht in gewisse Bereiche und Zugang zu bestimmten Informationen, die sie z.B. bei einem UGB-Abschluss nicht bekommen hätten.

¹⁹ Vgl. *Hauer / Schneider* (2007), S. 16 – 17.

3.2.3. Das Fair-Value-Prinzip

Das Fair-Value-Prinzip ist einer von vielen Unterschieden zwischen dem österreichischen UGB und den IFRS. Es besagt, dass bestimmte Vermögenswerte mit ihrem Marktwert in die Bilanz aufgenommen werden müssen, also mit dem Preis, zu dem sie verkauft werden könnten.²⁰ Solange der Markt effizient und stabil ist, gibt es auch keine großen Probleme mit diesem Prinzip.

In der zweiten Jahreshälfte 2008 sieht sich die Weltwirtschaft mit einer schwerwiegenden Finanzkrise konfrontiert. Viele Experten sind der Meinung, dass diese Wirtschafts- und Finanzkrise durch das Fair-Value-Prinzip verstärkt wird. Da Vermögensgegenstände mit dem Marktwert in der Bilanz stehen, wirken sich Preisschwankungen auf dem Markt direkt auf das Eigenkapital der Unternehmungen aus. Es müssen nämlich Verluste ausgewiesen werden, wenn der Marktwert des Vermögensgegenstandes sinkt, auch wenn dieser gar nicht verkauft wird.²¹

Dieser Ausweis von Verlusten kann besonders in lang anhaltenden Krisen, wie sie die Wirtschaft aktuell durchlebt, zu Problemen führen. Große Buchverluste haben einen Vertrauensverlust von Ratingagenturen und Gläubigern zur Folge. Eine schlechtere Kreditwürdigkeit und ein Kursverlust der Aktien können zusätzlich folgen.

Viele Experten und vor allem die Fürsprecher der IFRS sind jedoch der Meinung, dass die IFRS keinen Beitrag zu der angesprochenen Wirtschaftskrise leisten. Ihrer Meinung nach führen auch nationale Regelungen zu großen Abwertungen und haben deshalb die gleichen Auswirkungen auf die Bilanzierung.

Auch wenn sich die Experten in der Frage des Fair-Value-Prinzipes uneinig sind, wenn man als Unternehmen die Wahl hat, die internationalen

²⁰ Vgl. *Baldia* (2008), S. 7.

²¹ Vgl. *Baldia* (2008), S. 7.

Rechnungslegungsstandards anzuwenden, dann sollten wirklich alle Punkte gut durchdacht werden. Die Unternehmungen sollten im Vorhinein bedenken und berechnen, zu welchen Änderungen es auf Grund der Anwendung der IFRS kommen wird und ob man sich diese Auswirkungen leisten kann und will.

4. Die erstmalige Anwendung der IFRS – der IFRS 1

4.1. Geschichtlicher Hintergrund

Die internationalen Rechnungslegungsvorschriften stellen ein komplexes Regelwerk dar, dessen Anwendung oft kompliziert ist. Wie aus den vorangegangenen Kapiteln hervorgeht, wächst die Anzahl der, nach IFRS bilanzierenden Unternehmen, kontinuierlich. Aus allen Teilen der Welt erstellen Unternehmen Abschlüsse nach IFRS. Für viele gestaltet sich aber besonders die erstmalige Anwendung als schwierig. Der Wunsch nach einer klaren, relativ unkomplizierten Regelung zur Erstanwendung ist also groß.

4.1.1. Der SIC-8

Lange Zeit war die erstmalige Anwendung der IFRS nicht eindeutig geregelt. Erst im Jahr 1998 befasste sich die Vorgängerorganisation des IASB, das IASC, mit dieser Problematik und veröffentlichte den SIC-8, „Erstmalige Anwendung der IAS als primäre Grundlage der Rechnungslegung“.²² Der SIC-8 regelte drei wichtige Kernprobleme:²³

- Die IFRS-Eröffnungsbilanz ist so zu erstellen, als ob die IFRS schon immer vom bilanzierenden Unternehmen angewandt worden wären (retrospektive Anwendung).
- Differenzen zur Schlussbilanz nach altem Recht, welche durch die retrospektive Anwendung entstehen können, sind erfolgsneutral in den Gewinnrücklagen zu verbuchen.
- Die retrospektive Anwendung ist in bestimmten Fällen nicht verpflichtend anzuwenden. Es kann auf eine Fortführung des Buchwertes ausgewichen werden, wenn die erforderliche Wertermittlung nicht vernünftig bestimmt werden kann oder unanwendbar ist.

²² Vgl. *Wagenhofer* (2003), S. 520.

²³ Vgl. *Hoffmann / Zeimes* in *Haufe* (2007), Rz. 3.

Vor allem der letzte Punkt ließ sehr viel Spielraum für die bilanzierenden Unternehmungen offen. Der SIC-8 gab keine klare Definition für die Unanwendbarkeit der retrospektiven Anwendung.²⁴

Die retrospektive Anwendung brachte noch ein weiteres Problem mit sich. In manchen Fällen zwang der SIC-8 die Anwender dazu, zwei verschiedene Versionen eines Standards anzuwenden. Das war z.B. der Fall, wenn ein Standard überarbeitet wurde und die neue Fassung eine retrospektive Anwendung verbot. Die erstmalige Anwendung der IFRS forderte die Angabe von Vergleichsinformationen aus zwei Perioden. Wenn innerhalb dieser Perioden ein Standard überarbeitet wurde und die retrospektive Anwendung nicht zuließ, dann mussten innerhalb dieser zwei Perioden die alte und die neue Version des Standards verwendet werden.²⁵

Zusätzlich zu den drei oben genannten Kernpunkten, beinhaltete der SIC-8 noch folgende Anhangsangaben, welche ein Anwender in seinem ersten IFRS-Abschluss ausweisen musste:²⁶

- Angabe, wenn eine retrospektive Anwendung nicht möglich war
- Angabe, wenn es praktisch unmöglich ist, Vergleichszahlen zu erstellen
- Angabe der angewandten Übergangsvorschriften

4.1.2. Die Gründe für die Veröffentlichung des IFRS 1

Die zunehmende Relevanz und die steigende Anzahl von Unternehmen, die die IFRS anwendeten, aber auch die eben beschriebenen Probleme des SIC-8 veranlassten das IASB im Jahr 2001 eine Überarbeitung der Regeln zur erstmaligen Anwendung zu starten. Im Juli 2002 veröffentlichte der IASB dann den Entwurf (ED-1 „First-time application of International Financial Reporting

²⁴ Vgl. Hoffmann / Zeimes in Haufe (2007), Rz. 3.

²⁵ Vgl. Wagenhofer (2003), S. 521 – 522.

²⁶ Vgl. SIC-8.7.

Standards“) und nach Berücksichtigung der öffentlichen Kommentare, im Juni 2003 seinen ersten Standard, den IFRS 1.²⁷

Der neue IFRS 1 ersetzt den SIC-8 als Grundlage für die erstmalige Anwendung der IFRS. Folgende Problembereiche wollte der IASB mit dem neuen Standard lösen:²⁸

- Die verpflichtende retrospektive Anwendung des SIC-8 verursachte Kosten, die in vielen Fällen den Nutzen der IFRS-Anwendung übertrafen. Es gab zwar Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung, diese waren aber nicht klar definiert.
- Die Möglichkeit, dass ein Erstanwender zwei unterschiedliche Versionen eines Standards anwenden musste.
- SIC-8 regelte nicht eindeutig, ob ein erstmaliger Anwender aktuelle Kenntnisse bei retrospektiven Erfassungs- und Bewertungsentscheidungen nutzen sollte.
- Es gab in manchen Fällen Zweifel über die Beziehung zwischen dem SIC-8 und den Übergangsvorschriften in einzelnen Standards.

Alle diese Problembereiche, die der SIC-8 mit sich brachte bzw. nicht genau regelte, fordern und rechtfertigen die Veröffentlichung eines neuen eindeutigen Standards zur erstmaligen Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards.

4.1.3. Neuregelungen im IFRS 1

Nach langer und ausführlicher Analyse der eben genannten kritischen Punkte des SIC-8 und nach Überarbeitung des von der Öffentlichkeit kommentierten Entwurfes veröffentlichte das IASB den IFRS 1. Dieser neue Standard versucht

²⁷ Vgl. Hayn in Wiley (2007), Rn. 8.

²⁸ Vgl. IFRS 1 IN1.

alle aufgetretenen Probleme so gut wie möglich zu lösen. Konkret wurden folgende wichtige Änderungen vorgenommen:²⁹

- Eine geringere Anzahl von Ausnahmen und gezielte Befreiungen sollen garantieren, dass der Nutzen die Kosten übersteigt.
- Es wird eindeutig kommuniziert, dass ein Unternehmen die neueste Version eines Standards anzuwenden hat.
- Weiters gelten die Übergangsvorschriften aus anderen Standards nicht für erstmalige Anwender.
- Es werden detaillierte Angaben zum Übergang auf die IFRS gefordert.

Unter Berücksichtigung der wachsenden, weltweiten Bedeutung der IFRS, hat der IFRS 1 folgende Ziele:³⁰

- Nützlichkeit und Transparenz für die Anwender
- Vergleichbarkeit der Abschlüsse innerhalb der Erstanwender
- Lieferung einer guten Grundlage für die erstmalige Anwendung
- Reduzierung der Aufwendungen zur Erstellung des Abschlusses, so dass der Nutzen die Kosten übersteigt

Im Gegensatz zum SIC-8 legt der IFRS 1 sehr großen Wert auf einen möglichst fließenden Übergang von den bisher praktizierten Rechnungslegungsvorschriften auf die IFRS. Dies wird vor allem durch die eingeräumten Wahlrechte, welche in den folgenden Abschnitten ausführlich beschrieben werden, unterstützt. Die Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, wird durch den Leitgedanken des guten Übergangs, etwas eingeschränkt. Weiters spielt nun der Zeitpunkt des Übergangs eine größere Rolle. Unternehmen können den Zeitpunkt der Umstellung strategisch so wählen, dass sie z.B. erst nach dem In-Kraft-Treten eines neuen Standards die IFRS anwenden und somit von den Übergangsvorschriften profitieren.³¹

Es ist dem IASB mit seinem neuen Standard für die erstmalige Bilanzierung nach IFRS nicht 100%ig gelungen, alle Probleme und kritischen Argumente

²⁹ Vgl. *IFRS* (2008), S. 127.

³⁰ Vgl. *Hoffmann / Zeimes* in *Haufe* (2007), Rz. 4.

³¹ Vgl. *Wagenhofer* (2003), S. 524 – 525.

auszulöschen. Bei einem so umfangreichen Regelwerk, wie es die IFRS darstellen, welches von Unternehmen aus der ganzen Welt angewendet wird, wird es aber immer schwierig sein, alle Kritiker zufrieden zu stellen.

Die nächsten Abschnitte sollen zeigen, wann und wie dieser IFRS 1 genau anzuwenden ist.

4.2. Der Anwendungsbereich

Der IFRS 1 regelt sehr detailliert, wann ein Unternehmen als Erstanwender der internationalen Rechnungslegungsstandards zu klassifizieren ist und somit den IFRS 1 anwenden muss.

Ganz allgemein gesagt muss ein Unternehmen den IFRS 1 in seinem ersten Konzern- oder Jahresabschluss nach IFRS bzw. in jedem Zwischenbericht gemäß IAS 34 (Zwischenberichterstattung), den das Unternehmen in seiner ersten IFRS-Berichtsperiode erstellt, anwenden. Dies gilt für alle Unternehmen, die ihren ersten IFRS-Abschluss für Geschäftsjahre beginnend am oder nach dem 01.01.2004 erstellen.³² Hierbei ist zu beachten, dass der IASB den ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens genau definiert hat. Ein Abschluss nach den internationalen Rechnungslegungsstandards gilt nur dann als erstmalig, wenn er alle Vorschriften der IFRS, inkl. Anhangsangaben, berücksichtigt. Die Aussage bezüglich der vollständigen Anwendung aller Standards muss das bilanzierende Unternehmen ausdrücklich und eindeutig machen.³³

In der folgenden Auflistung beschreibt das IASB anhand von einigen Beispielen ganz genau, wann ein Unternehmen das Kriterium des Erstanwenders erfüllt. Ein Abschluss nach IFRS ist beispielsweise dann der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens, wenn es „seinen letzten vorherigen Abschluss

³² Vgl. *IFRS 1.2* und *IFRS 1 IN5*.

³³ Vgl. *Hoffmann / Zeimes* in *Haufe* (2007), Rz. 7 – 8.

- nach nationalen Vorschriften, die nicht in jeder Hinsicht mit IFRS übereinstimmen,
- in jeder Hinsicht entsprechend den IFRS, jedoch ohne eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung hinsichtlich der Befolgung von IFRS innerhalb des Abschlusses,
- mit einer ausdrücklichen Erklärung hinsichtlich der Befolgung von einigen, jedoch nicht allen IFRS,
- nach nationalen, von IFRS abweichenden Vorschriften unter Verwendung individueller IFRS zur Berücksichtigung von Posten, für die keine nationalen Vorschriften bestanden, oder
- nach nationalen Vorschriften mit einer Überleitung einiger Beträge auf nach IFRS ermittelte Beträge

erstellt hat“.³⁴

Weiters gilt ein Unternehmen als Erstanwender, wenn es z.B. einen IFRS-Abschluss erstellt hat, der aber nur zur internen Nutzung diente und nicht veröffentlicht wurde, oder wenn es für frühere Perioden noch gar keine Abschlüsse erstellt hat.³⁵ Im IFRS 1 finden sich aber nicht nur Regelungen, die erläutern, wann ein Unternehmen ein Erstanwender ist, es gibt auch Passagen, die beschreiben, wann ein Unternehmen nicht zu den Erstanwendern zählt. Das ist z.B. der Fall, wenn ein Unternehmen bisher Abschlüsse nach nationalem Recht und vollständige Abschlüsse nach IFRS erstellt hat und nun das nationale Recht aufgibt und nur mehr nach IFRS bilanziert. Auch ein Unternehmen, welches in vielen Bereichen des Abschlusses gegen die IFRS verstoßen hat und trotzdem eine Erklärung der uneingeschränkten Anwendung abgegeben hat, zählt nicht zu den Erstanwendern.³⁶

Nach dieser ausführlichen Beschreibung der Erstanwendungsregelungen des IFRS 1 kann eindeutig festgestellt werden, dass die Stahl Judenburg GmbH zu den Erstanwendern zu zählen ist. Die Stahl Judenburg GmbH bzw. die Georgsmarienhütte Holding hat zuvor noch keinen Abschluss gemäß den

³⁴ IFRS 1.3a.

³⁵ Vgl. Hayn in Wiley (2007), Rn. 13.

³⁶ Vgl. Hoffmann / Zeimes in Haufe (2007), Rz. 9.

internationalen Rechnungslegungsstandards erstellt. Außerdem werden die Unternehmen ausdrücklich erklären, dass sie das gesamte Regelwerk des IASB anwenden werden. Wie diese erstmalige Anwendung der IFRS genau zu erfolgen hat, soll im nächsten Abschnitt erläutert werden.

4.3. Ansatz und Bewertung

In diesem Kapitel soll die genaue Vorgehensweise bei der erstmaligen Anwendung der IFRS erläutert werden. Dazu gehören neben der Eröffnungsbilanz auch die Beschreibung der diversen Wahlrechte und Verbote sowie die Erklärung der Anhangsangaben.

4.3.1. Die IFRS-Eröffnungsbilanz

Jedes Unternehmen, welches erstmalig die internationalen Rechnungslegungsstandards anwendet, muss zum Übergangszeitpunkt eine IFRS-Eröffnungsbilanz erstellen. Wann dieser Übergangszeitpunkt ist und was die Eröffnungsbilanz beinhalten muss, zeigen die nächsten Abschnitte.

4.3.1.1. Der Übergang auf die IFRS

Wie schon erwähnt, muss jeder Erstanwender zum Übergangszeitpunkt eine IFRS-Eröffnungsbilanz erstellen. Nun stellt sich die Frage, wann dieser Übergangszeitpunkt ist. Der IASB hat im IFRS 1 festgelegt, dass mindestens eine Vergleichsperiode nach IFRS dargestellt werden muss, es können auch mehrere Perioden sein. Der Übergangszeitpunkt orientiert sich also an der Anzahl der dargestellten Vergleichsperioden. Laut IASB ist der Zeitpunkt des Übergangs auf

die IFRS jene Periode, in der erstmals Vergleichsinformationen veröffentlicht werden.³⁷

Die IFRS-Eröffnungsbilanz muss am 01. Jänner der ersten Vergleichsperiode erstellt werden. Die nachfolgende Graphik soll den Übergangszeitpunkt mit der Vergleichsperiode veranschaulichen. Bei dem dargestellten Beispiel handelt es sich um ein Unternehmen, das seinen ersten IFRS Abschluss am 31.12.2005 präsentieren will. Das bedeutet, dass das Jahr 2004 (und eventuell noch frühere Perioden) als Vergleichsperiode dargestellt werden muss. Weiters heißt das für das Unternehmen, dass am 01.01.2004 eine IFRS-Eröffnungsbilanz erstellt werden muss.

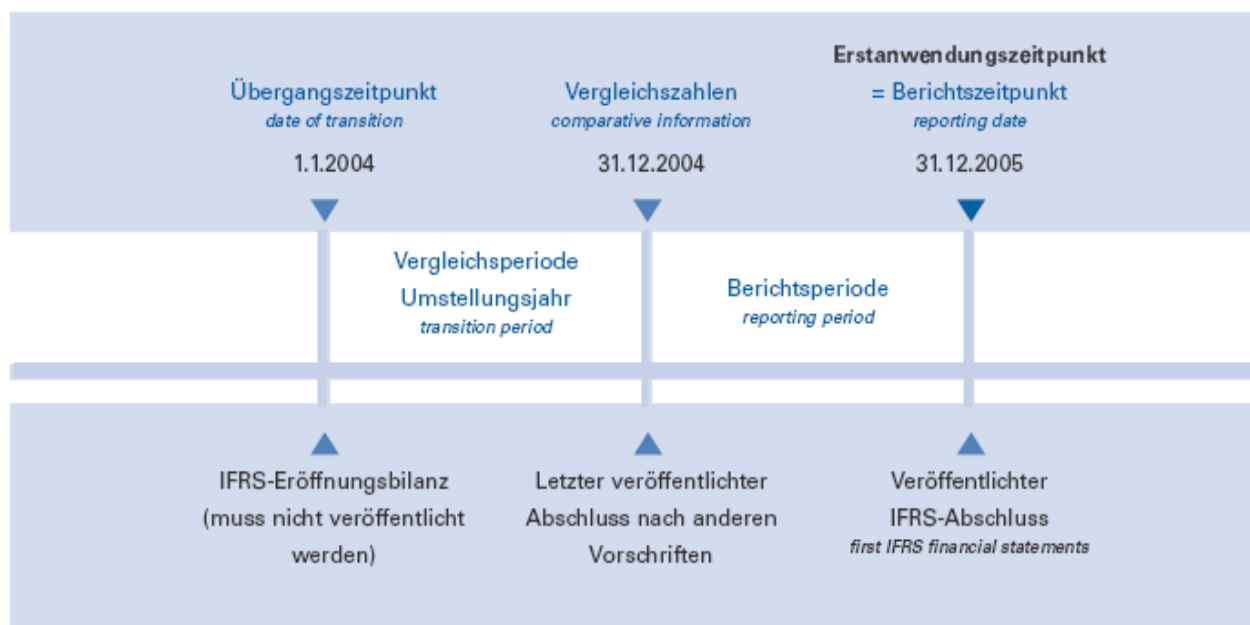


Abbildung 4: Zeitpunkt des Übergangs mit Darstellung einer Vergleichsperiode
Quelle: KPMG – Erstmalige Anwendung der IFRS

³⁷ Vgl. Hayn in Wiley (2007), Rn. 17.

Die GMH bzw. Stahl Judenburg GmbH plant ihren ersten IFRS-Abschluss am 31.12.2008 bzw. in den Monaten danach, zu veröffentlichen. D.h., der Zeitpunkt zum Erstellen der IFRS-Eröffnungsbilanz für die Stahl Judenburg GmbH ist der 01.01.2008. Das gesamte Jahr 2008 dient dann als Vergleichsperiode zum ersten IFRS-Abschlussjahr 2009.

Eine besondere Problematik ergibt sich aus Zwischenberichten nach IFRS, die während der Vergleichsperiode erstellt werden. Hierzu beinhaltet der IFRS 1 einige Ausnahmeregelungen. Auf diese Thematik soll aber an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden, da die STJ GmbH keine Zwischenberichte nach IFRS erstellt.

4.3.1.2. Die Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz

Nachdem geklärt ist, wann eine IFRS-Eröffnungsbilanz erstellt werden muss, soll nun erläutert werden, wie sie aufgestellt werden soll, bzw. mit welchem Inhalt. Abgesehen von den Wahlrechten und Verboten der retrospektiven Anwendung, welche in den folgenden Abschnitten beschrieben werden, hat ein Unternehmen bei der Aufstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz vier Grundsätze zu beachten:³⁸

1. Es müssen alle Vermögenswerte und Schulden angesetzt werden, deren Ansatz nach den geltenden IFRS vorgeschrieben ist.

In der Praxis wird es oft vorkommen, dass Unternehmen mehr Vermögenswerte und Schulden nach IFRS ansetzen werden, als sie es nach nationalem Recht getan haben. Beispiele dafür wären:

- erworbene immaterielle Vermögensgegenstände
- Pensionsrückstellungen
- Vermögenswerte und Schulden aus Finanzierungsleasingverhältnissen
- Entwicklungskosten

³⁸ Vgl. *IFRS* (2008), S. 133 und *Hayn* in Wiley (2007), Rn. 19.

2. Es dürfen keine Vermögenswerte und Schulden angesetzt werden, deren Ansatz in den geltenden IFRS verboten ist.

Für viele Unternehmen wird dies bedeuten, dass sie einige Vermögenswerte und Schulden nach IFRS nicht mehr ansetzen dürfen. Beispielsweise:

- Rückstellungen ohne rechtliche oder faktische Verpflichtung (z.B. Aufwandsrückstellungen)
 - selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände
 - operative Leasingverhältnisse
3. Posten, die nach vorhergehenden Rechnungslegungsvorschriften als eine bestimmte Kategorie Vermögenswert, als Schuld oder als Bestandteil des Eigenkapitals angesetzt wurden, und die nach IFRS eine andere Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals darstellen, sind dem entsprechend umzugliedern.

Auch hier wird es in der Praxis für manche Unternehmen Umgliederungsbedarf geben. Mögliche Beispiele wären:

- finanzielle Verbindlichkeiten, die bisher als Eigenkapital ausgewiesen wurden
 - Vermögenswerte und Schulden, die bisher miteinander saldiert wurden und auf Grund des Saldierungsverbotes der IFRS nicht mehr saldiert werden dürfen
4. Die Bewertungsvorschriften der IFRS sind für die Bewertung aller Vermögenswerte und Schulden anzuwenden.

Bei dem Übergang von nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen auf die IFRS können in vielen Bereichen Bewertungsunterschiede auftreten. Beispiele dafür wären:

- Rückstellungen
- latente Steuern
- Finanzinstrumente
- Wertberichtigungen für Vermögensgegenstände im Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögensgegenstände

Wie in den angeführten Beispielen gut zu erkennen ist, kann es in einigen Bereichen zu großen Unterschieden in der Bewertung nach nationalem Recht und

nach IFRS kommen. Um einen IFRS-konformen Jahresabschluss zu erstellen, müssen einige Anpassungen vorgenommen werden. IFRS 1 besagt dazu, dass diese Anpassungen zum Zeitpunkt des Überganges auf die internationalen Rechnungslegungsstandards direkt in den Gewinnrücklagen oder – falls zutreffend – in einer anderen Eigenkapitalkategorie erfasst werden sollen.³⁹

4.3.2. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

„Ein Unternehmen hat in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz und für alle innerhalb seines ersten IFRS-Abschlusses dargestellten Perioden einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden. Diese Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden müssen allen IFRS entsprechen, die am Abschlussstichtag seines ersten IFRS-Abschlusses gelten“⁴⁰ (mit Ausnahme der Wahlrechte und Verbote der retrospektiven Anwendung).

Zusätzlich zu dieser Regelung müssen Unternehmen beachten, dass sie keine unterschiedlichen, früher geltenden IFRS-Versionen anwenden dürfen. Was den Unternehmen aber gestattet ist, ist die frühere Anwendung von noch nicht verbindlichen IFRS, falls dies im Standard zulässig ist.⁴¹

Für die Stahl Judenburg GmbH bedeutet dies nun, dass sie jene IFRS anwenden muss, die für Perioden gelten, die am 31.12.2009 enden. Diese Standards muss das Unternehmen für die Eröffnungsbilanz am 01.01.2008 und für alle weiteren Erstellungen und Darstellungen (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, ...) zum 31.12.2009 anwenden. Falls ein Standard noch nicht verbindlich ist, aber eine frühere Anwendung erlaubt ist, so darf dieser angewendet werden.

³⁹ Vgl. *IFRS* (2008), S. 133.

⁴⁰ *IFRS* (2008), S. 131.

⁴¹ Vgl. *Hayn* in Wiley (2007), Rn. 20 – 21.

Die strenge Regelung des IFRS 1, dass nur die aktuellste Version eines Standards angewendet werden darf und keine älteren Versionen zur Anwendung kommen sollen, hat einen großen Vorteil für die Unternehmen. Im Gegensatz zum SIC-8 und zum ersten Entwurf des IFRS 1 regelt der endgültige Standard diese Thematik sehr eindeutig. Wie schon in der Einleitung erwähnt, ist das IASB sehr bestrebt die IFRS zu modernisieren und zu verbessern. Ergebnis dieser ehrgeizigen Arbeit sind viele neue und überarbeitete Standards, die sich von ihrer früheren Regelung oft stark unterscheiden. Der IASB sagt nun im IFRS 1, dass ein Erstanwender immer nur die aktuellste Fassung eines Standards berücksichtigen darf, was dem Anwender einiges an Arbeit erspart. Gäbe es diese Regelung nicht, müssten oft zwei verschiedene Versionen eines Standards angewendet werden, was die Erstanwendung der IFRS enorm verkomplizieren würde.⁴² Im Entwurf zum IFRS 1 war ein Wahlrecht betreffend der Anwendung alter und neuer Versionen eines Standards vorgesehen. Dies hätte in der Praxis zu sehr viel Verwirrung unter den Erstanwendern geführt und wurde auch stark von der Öffentlichkeit kritisiert. Nicht nur, dass die Unternehmen jene Version eines Standards angewendet hätten, die für sie am vorteilhaftesten gewesen wäre, auch die Vergleichbarkeit der Abschlüsse hätte stark unter diesem Wahlrecht gelitten.

IFRS 1 beinhaltet eine weitere strenge Regel, welche zu mehr Klarheit für die Erstanwender führen soll. Viele neue oder überarbeitete Standards haben Übergangsvorschriften, die es den bilanzierenden Unternehmen erleichtern sollen, die neuen Regelungen in ihren Abschlüssen umzusetzen. Solche Übergangsvorschriften gelten für alle Unternehmungen, welche bereits nach IFRS bilanzieren, aber nicht für einen Erstanwender. Mit dieser Einschränkung soll verhindert werden, dass es zu Kollisionen zwischen den Übergangsvorschriften einiger Standards und den Regelungen des IFRS 1 kommt.⁴³ Der IASB hat im IFRS 1 einige Wahlrechte und Ausnahmen festgelegt, die zur Erleichterung der erstmaligen IFRS-Anwendung konzipiert wurden. Neben diesen Erleichterungen des IFRS 1, welche in den folgenden Kapiteln näher erläutert werden, soll es für

⁴² Vgl. Hayn in Wiley (2007), Rn. 23 – 25.

⁴³ Vgl. Hayn in Wiley (2007), Rn. 26 – 27.

Erstanwender keine Vereinfachungen durch Übergangsvorschriften anderer Standards geben.

4.3.3. Wahlrechte

Die erstmalige Bilanzierung nach den internationalen Rechnungslegungsstandards sieht eigentlich eine retrospektive Anwendung aller Standards vor. Das würde bedeuten, dass Erstanwender ihre Abschlüsse so aufstellen müssten, als ob sie schon immer nach den IFRS bilanziert hätten. Es muss also jeder Standard rückwirkend angewendet werden. Für die Praxis bedeutet diese Regelung einen sehr hohen Arbeitsaufwand bei der Erstanwendung der IFRS. Zusätzlich zur Frage der Wirtschaftlichkeit stellt sich auch die Frage der Sinnhaftigkeit einer rückwirkenden Anwendung mancher Standards.⁴⁴ Um nicht von der Zielsetzung des Übersteigens des Nutzens über die Kosten abzukommen, bietet der IFRS 1 den Erstanwendern einige Wahlrechte, die von einer retrospektiven Anwendung befreien:⁴⁵

- Unternehmenszusammenschlüsse
- beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Leistungen an Arbeitnehmer
- kumulierte Umrechnungsdifferenzen
- zusammengesetzte Finanzinstrumente
- Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures
- Einstufung von bereits angesetzten Finanzinstrumenten
- aktienbasierte Vergütungstransaktionen
- Versicherungsverträge
- in den Anschaffungskosten von Sachanlagen enthaltene Entsorgungsschulden
- Leasingverhältnisse

⁴⁴ Vgl. *Hoffmann / Zeimes* in Haufe (2007), Rz. 44.

⁴⁵ Vgl. *IFRS* (2008), S. 133 – 135.

- Bewertung von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert

Ein Unternehmen kann eines, mehrere oder alle Wahlrechte ohne die Erfüllung von etwaigen Bedingungen in Anspruch nehmen. Somit wird den Erstanwendern eine Liste von Erleichterungen angeboten, aus der sie jene herausnehmen können, die für ihre Bilanzierung und ihr Unternehmen vorteilhaft sind. Dieser Spielraum führt auf der anderen Seite aber dazu, dass die Vergleichbarkeit der Abschlüsse von erstanwendenden Unternehmen sinkt. Die Tatsache, dass jedes Unternehmen selbst entscheiden kann, welche Wahlrechte es in Anspruch nimmt, macht ein Vergleichen der Abschlüsse erheblich schwieriger.⁴⁶

In den folgenden Abschnitten werden nun einige Erleichterungen, welche für die Stahl Judenburg GmbH relevant sind, aus der oben angeführten Liste näher beschrieben. Regelungen, wie z.B. Unternehmenszusammenschlüsse oder aktienbasierte Vergütungen sollen nicht genauer erklärt werden.

4.3.3.1. Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögenswerte

Grundsätzlich können die nach nationalem Recht angewendeten Abschreibungssätze und Abschreibungsmethoden für die Bestimmung von Buchwerten nach dem Anschaffungskostenmodell nach IAS 16 (Sachanlagen), IAS 38 (immaterielle Vermögensgegenstände) und IAS 40 (als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien) weiterhin verwendet werden. Ein wichtiges, einschränkendes Kriterium hierbei ist, dass die Abschreibungsmethoden IFRS-kompatibel sind. Betrachtet man aber die österreichische und deutsche Bilanzierungspraxis, so kann man feststellen, dass besonders die Abschreibung stark steuerrechtlich überformt ist. Diese Tatsache macht eine Kompatibilität mit den IFRS nahezu unmöglich und erfordert eine retrospektive Ermittlung der fortgeführten Anschaffungs- und

⁴⁶ Vgl. Hayn in Wiley (2007), Rn. 28 – 30.

Herstellungskosten.⁴⁷ Dies würde besonders bei langfristigen Vermögen, wie den Sach- und immateriellen Anlagen zu einem unzumutbaren Arbeitsaufwand führen. Aus diesem Grund bietet der IFRS 1 erstanwendenden Unternehmen folgende Wahlrechte:⁴⁸

- Der Erstanwender darf eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert („fair value“) durchführen und diese Werte dann als Ersatz für die AHK zu diesem Zeitpunkt verwenden.
- Der Erstanwender darf eine vor der Anwendung der IFRS durchgeführte Neubewertung als Ersatz für die AHK verwenden, wenn die ermittelten Werte der Neubewertung mit dem beizulegenden Zeitwert oder den AHK nach IFRS vergleichbar sind.
- Der Erstanwender darf eine, aus speziellem Anlass (z.B. Börsengang, Privatisierung), vor der IFRS-Bilanzierung durchgeführte Bewertung zum beizulegenden Zeitwert als AHK verwenden.

Diese drei Möglichkeiten stehen jedem Unternehmen, das erstmalig nach den internationalen Rechnungslegungsstandards bilanziert, als Erleichterung zur Verfügung. Zusätzlich ist zu erwähnen, dass diese Wahlrechte nicht für alle Vermögenswerte in Anspruch genommen werden müssen. Jedes Unternehmen kann auch hier selbst entscheiden, für welchen Vermögensgegenstand es von einem Wahlrecht Gebrauch machen will. Daher kann es in der Praxis oft dazu kommen, dass Vermögensgegenstände mit unterschiedlichen Wertansätzen bilanziert werden.⁴⁹

Die aufgelisteten Erleichterungen beziehen sich konkret auf

- Sachanlagevermögen (IAS 16),
- immaterielle Vermögensgegenstände, für die es einen aktiven Markt gibt (IAS 38) und
- als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien (IAS 40).⁵⁰

⁴⁷ Vgl. Müller (2007), S. 71.

⁴⁸ Vgl. IFRS 1.16 – .19.

⁴⁹ Vgl. Müller (2007), S. 72.

⁵⁰ Vgl. Hoffmann / Zeimes in Haufe (2007), Rz. 45.

Hierbei ist für Unternehmen, die die AHK nach dem beizulegenden Zeitwert ermitteln wollen, zu beachten, dass zur Ermittlung dieser Zeitwerte die IFRS-Regelungen anzuwenden sind. So sind bei immateriellen Vermögensgegenständen die Kriterien des IAS 38 zu befolgen.

Aus bilanzpolitischer Sicht ist hinzuzufügen, dass im Zusammenhang mit der Bewertung der oben genannten Vermögensgegenstände oft gezielt zum Übergangszeitpunkt stille Reserven aufgedeckt werden. Dies kann in der Folge zu einem erhöhten Ausweis des Vermögens und nach Abzug latenter Steuern auch zu einem gesteigerten Eigenkapital führen. Die Aufdeckung der stillen Reserven muss allerdings erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen verrechnet werden. Zusätzlich führen die erhöhten Werte des Vermögens in den Folgeperioden zu einer Erhöhung der Abschreibungsbasis und somit zu einer erhöhten erfolgswirksamen Abschreibung.⁵¹

Ein letzter Punkt, der auch zu den Erleichterungen im Anlagevermögen zählt, an dieser Stelle aber nicht in aller Ausführlichkeit diskutiert werden soll, ist die Bilanzierung von Entsorgungs- und Entfernungsverpflichtungen als Bestandteil der AHK von Sachanlagen. Eine retrospektive Anwendung wird bei dieser Thematik oft als unmöglich angesehen. Aus diesem Grund wird ein Wahlrecht gewährt. Der Erstanwender kann entweder retrospektiv vorgehen oder die Entsorgungs- und Entfernungsverpflichtungen mit dem Zeitwert in der IFRS-Eröffnungsbilanz rückstellen.⁵²

4.3.3.2. Leistungen an Arbeitnehmer

Unter dem Titel „Leistungen an Arbeitnehmer“ findet sich im IFRS 1 ein spezielles Wahlrecht für die retrospektive Anwendung bei Pensionsverpflichtungen. Vergleicht man z.B. deutsches und österreichisches Recht mit den internationalen

⁵¹ Vgl. Müller (2007), S. 72.

⁵² Vgl. Hoffmann / Zeimes in Haufe (2007), Rz. 47.

Rechnungslegungsstandards im Bezug auf die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, so kann man große Unterschiede erkennen.

In den IFRS sind die Pensionsverpflichtungen im IAS 19 geregelt. In der Praxis kann festgestellt werden, dass die IFRS-Pensionsverpflichtungen in der Regel zutreffender dargestellt werden als beispielsweise jene nach UGB. Es gibt nur wenige Wahlrechte, und es werden bewusst zukünftige, erwartete Entwicklungen miteinbezogen. Diese genaue Darstellung führt aber zu größeren und kleineren Schwankungen im Laufe der Zeit. Damit diese Schwankungen nicht in einem Ausweis von Schulden oder Erträgen enden, bieten die IFRS den so genannten Korridoransatz an.⁵³ Bei diesem Korridoransatz werden „die versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste über die durchschnittliche versicherungsmathematische Restdienstzeit verrechnet, wobei nur die Beträge berücksichtigt werden, die die erwartete Verpflichtung um mehr als 10% über- oder unterschreiten“⁵⁴. D.h., jene versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste, die sich in diesem Korridor bewegen, werden nicht erfasst. Eine retrospektive Anwendung dieser Korridormethode würde zu einem unzumutbaren Arbeitsaufwand für die erstanwendenden Unternehmen führen. Die Unternehmungen müssten sämtliche kumulierten, versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste seit Beginn des Pensionsplans bis zum Übergangszeitpunkt in erfasste und nicht erfasste aufteilen.⁵⁵

Um den Erstanwendern diesen großen Arbeitsaufwand zu erleichtern, gibt es im IFRS 1 ein spezielles Wahlrecht, das sich dieser Problematik widmet. Es wird dem bilanzierenden Unternehmen angeboten, alle bis zum Zeitpunkt des Überganges entstandenen, kumulierten, versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste zu erfassen. Ein Unternehmen, das erstmals die IFRS anwendet und von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, ist auch dazu berechtigt, wenn es für zukünftige versicherungsmathematische Gewinne und Verluste den Korridoransatz verwenden will. Wenn diese Erleichterung von einem Unternehmen in Anspruch genommen wird, muss sie auch für alle anderen

⁵³ Vgl. Müller (2007), S. 73.

⁵⁴ Müller (2007), S. 73.

⁵⁵ Vgl. Hayn in Wiley (2007), Rn. 41.

bestehenden Pläne einheitlich angewendet werden. Zusätzlich zu der einheitlichen Anwendung des Wahlrechts sind im ersten IFRS-Abschluss die Anhangsangaben des IAS 19 zu beachten.⁵⁶

Unternehmen können dieses Wahlrecht nutzen, um in der Vergangenheit getroffene Fehleinschätzungen erfolgsneutral mit dem Eigenkapital zu verrechnen. Voraussetzung dafür ist aber, dass den Unternehmen die Daten der letzten Perioden bekannt sind. Beim Wechsel von einem strengen nationalen Rechnungslegungsrecht, wie z.B. dem deutschen HGB, wird diese Problematik nicht allzu groß sein, da es in der Praxis nur geringe versicherungsmathematische Abweichungen gibt.⁵⁷

4.3.3.3. Finanzinstrumente

Das Thema „Finanzinstrumente“ in den internationalen Rechnungslegungsstandards ist ein sehr kompliziertes und muss sich daher immer wieder Diskussionen und Veränderungen unterziehen. Besonders im Jahr 2003 kam es zu weit reichenden Überarbeitungen beim IAS 32 und beim IAS 39, jenen Standards, die die Behandlung von Finanzinstrumenten regeln. Die „fair value option“ erlaubt es Unternehmen, finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Schulden bei Erwerb mit dem beizulegenden Zeitwert erfolgswirksam zu erfassen. Mit dieser Regelung sollten Unternehmungen die komplizierten und aufwendigen Berechnungsverfahren bei den Finanzinstrumenten erspart werden. Doch besonders in der EU wurden einige kritische Stimmen laut, was dazu führte, dass die EU den IAS 39 nicht vollständig in europäisches Recht übernahm und 2005 eine modifizierte „fair value option“ veröffentlichte.⁵⁸

Diese kurze Einführung in die Thematik der Finanzinstrumente zeigt sofort das Konfliktpotential, welches dieser Bereich unweigerlich mit sich bringt. Es ist also

⁵⁶ Vgl. *IFRS* (2008), S. 137.

⁵⁷ Vgl. *Müller* (2007), S. 74.

⁵⁸ Vgl. *Ballwieser / Dobler* in *Wiley* (2007), Rn. 2 – 4.

nicht verwunderlich, dass auch im IFRS 1 einige Erleichterungen für die Bilanzierung von finanziellen Vermögenswerten und Finanzschulden vorgesehen sind. In den nächsten Unterkapiteln werden diese Wahlrechte für Finanzinstrumente näher erklärt.

4.3.3.3.1. Zusammengesetzte Finanzinstrumente

Wie schon einführend erwähnt, wird das umfangreiche Thema „Finanzinstrumente“ vor allem im IAS 32 (Finanzinstrumente – Angaben und Darstellung) und im IAS 39 (Finanzinstrumente – Ansatz und Bewertung), aber auch im neuen IFRS 7 (Finanzinstrumente – Angaben) geregelt. Der IFRS 1 sieht besondere Erleichterungen vom IAS 32 für zusammengesetzte Finanzinstrumente vor.

Zusammengesetzte Finanzinstrumente, auch hybride Finanzinstrumente genannt, verfügen sowohl über eine Eigenkapital- als auch über eine Fremdkapitalkomponente. Beispiele für zusammengesetzte Finanzinstrumente wären Wandelanleihen oder Aktienanleihen. Der IAS 32 besagt, dass Unternehmen bei der erstmaligen Erfassung das zusammengesetzte Finanzinstrument in eine Schuld- und eine Eigenkapitalkomponente aufteilen müssen.⁵⁹ Wenn der Fall eintritt, dass keine Schuldkomponente mehr aussteht, dann verlangt die retrospektive Anwendung des IAS 32 eine Aufteilung des Finanzinstrumentes in zwei Eigenkapitalkomponenten. Die erste Eigenkapitalkomponente stellt die kumulierten Zinsen dar, welche für die Schuldkomponente angefallen sind. Dieser Bestandteil wird in den Gewinnrücklagen erfasst. Der zweite Teil stellt die ursprüngliche Eigenkapitalkomponente dar.⁶⁰

Um den Arbeitsaufwand erstmaliger Anwender zu verringern, bietet der IFRS 1 auch in diesem Bereich ein Wahlrecht an. Sollte die Schuldkomponente eines

⁵⁹ Vgl. IAS 32.28 – .32.

⁶⁰ Vgl. IFRS (2008), S. 139.

zusammengesetzten Finanzinstrumentes zum Zeitpunkt des Überganges auf die internationalen Rechnungslegungsstandards nicht mehr ausstehen, so muss ein Erstanwender keine Aufteilung in zwei Eigenkapitalkomponenten vornehmen.⁶¹

4.3.3.3.2. Einstufung von bereits angesetzten Finanzinstrumenten

Nach der Erleichterung für zusammengesetzte Finanzinstrumente beinhaltet der IFRS 1 ein weiteres Wahlrecht zu diesem Themenbereich. Die Erleichterung betrifft ein entscheidendes Thema bei der Bilanzierung von Finanzinstrumenten, nämlich die Klassifizierung, welche im IAS 39 geregelt ist.

Der IAS 39 bietet Unternehmen ein Wahlrecht beim Zugang von Finanzinstrumenten an. Dieses Wahlrecht entschärft die umstrittenen Regelungen des Standards und gibt den Unternehmen die Möglichkeit, Finanzinstrumente auf zwei verschiedenen Wegen einzustufen. Entweder stufen Anwender sie als erfolgswirksame, mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewertende, finanzielle Vermögenswerte bzw. finanzielle Schulden ein – das wäre die Kategorie „at fair value through profit and loss“ – oder Unternehmen klassifizieren Finanzinstrumente als zur Veräußerung verfügbare, finanzielle Vermögenswerte, d.h. sie wählen die Kategorie „held to maturity“.⁶² „Im ersten Fall werden die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des Finanzinstruments sofort erfolgswirksam als Gewinn oder Verlust erfasst, im zweiten Fall werden sie zuerst erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst und erst zum Zeitpunkt der Ausbuchung des Finanzinstruments erfolgswirksam vereinnahmt.“⁶³ Dieses Wahlrecht kann von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden, allerdings immer unter der Voraussetzung, dass alle Kriterien des IAS 39 erfüllt werden. Auf diese Kriterien soll im Rahmen dieser Ausarbeitung aber nicht näher eingegangen werden.

⁶¹ Vgl. Müller (2007), S. 76.

⁶² Vgl. Hayn in Wiley (2007), Rn. 48.

⁶³ Hayn in Wiley (2007), Rn. 48.

Der IFRS 1 bietet erstanwendenden Unternehmen eine zusätzliche Erleichterung, zu dem eben beschriebenen Wahlrecht. Grundsätzlich muss das Wahlrecht zur Klassifizierung beim ersten Einbuchen des Finanzinstrumentes erfolgen. Nun könnten sich für Erstanwender Probleme mit der retrospektiven Anwendung ergeben. Aus diesem Grund erlaubt der IFRS 1 erstanwendenden Unternehmen, den Zeitpunkt der Klassifikation von Finanzinstrumenten von der erstmaligen Einbuchung auf den Übergangszeitpunkt auf die IFRS, zu verlagern. Dies kann aber wiederum nur unter der Bedingung geschehen, dass alle Voraussetzungen und Kriterien des IAS 39 eingehalten und erfüllt werden.⁶⁴

Wenn ein Unternehmen von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, muss es beachten, dass folgende zusätzliche Anhangsangaben zu veröffentlichen sind:⁶⁵

- der beizulegende Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Einstufung
- die Klassifizierung der finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten
- der Buchwert aus den vorangegangenen Abschlüssen.

Für den Anwendungszeitpunkt dieser Erleichterung des IFRS 1 sieht der Standard auch sehr spezielle Regelungen vor. Diese detaillierten Bestimmungen beziehen sich aber vorwiegend auf Übergänge auf die IFRS vor dem 01.09.2006. Da die Stahl Judenburg GmbH ihren Erstanwendungszeitpunkt aber am 01.01.2008 hat, sollen an dieser Stelle nur die für das Beispielunternehmen relevanten Bestimmungen angeführt werden.

Der IFRS 1 stellt in diesen Regelungen zur Anwendung des Wahlrechtes noch einmal klar, dass das Wahlrecht von jedem Unternehmen zum Übergangszeitpunkt auf die IFRS ausgeübt werden kann. Nach dieser allgemeinen Aussage werden aber konkrete Bedingungen an konkrete Zeiträume geknüpft. Die für die Stahl Judenburg GmbH relevante Bestimmung gilt für alle Unternehmen, welche ihren ersten Abschluss nach den internationalen

⁶⁴ Vgl. Müller (2007), S. 76.

⁶⁵ Vgl. IFRS 1.43A.

Rechnungslegungsstandards für ein Geschäftsjahr veröffentlichen, das nach dem 01.09.2006 beginnt. Diese Unternehmen dürfen „zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jeden finanziellen Vermögenswert bzw. jede finanzielle Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen, sofern der Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt die Kriterien in Paragraph 9b)i), 9b)ii) oder 11A des IAS 39 erfüllt“⁶⁶. D.h., die Stahl Judenburg GmbH muss nur die eben genannten Kriterien des IAS 39 erfüllen, um das Wahlrecht des IFRS 1 uneingeschränkt in Anspruch nehmen zu dürfen.

4.3.3.3. Bewertung von Finanzinstrumenten beim erstmaligen Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert

In diesem Kapitel soll nun eine letzte Erleichterung für den Bereich der Finanzinstrumente beschrieben werden. Wie bereits in den vorangegangenen Kapiteln erwähnt, werden Finanzinstrumente immer mit dem beizulegenden Zeitwert bei der erstmaligen Einbuchung als finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten erfasst. Dieser beizulegende Zeitwert entspricht in der Regel – bei Bestehen eines aktiven Marktes – den Anschaffungskosten.⁶⁷

Sollte aber der Fall eintreten, dass für das Finanzinstrument kein aktiver Markt besteht, so muss nach IAS 39 ein Bewertungsverfahren zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes eingeleitet werden. Nach diesem Bewertungsverfahren stellt in den meisten Fällen aber auch der Transaktionspreis den besten Nachweis für einen beizulegenden Zeitwert dar. Es kann aber auch vorkommen, dass der im Bewertungsverfahren ermittelte Wert vom Anschaffungspreis abweicht. In diesem Fall muss beim erstmaligen Ansatz ein Gewinn oder Verlust erfasst werden. Der IAS 39 besagt, dass ein Gewinn oder Verlust nur dann erfasst werden darf, wenn der Gewinn oder Verlust aus einer Veränderung eines Faktors resultiert, den Marktteilnehmer bei der Bestimmung ihrer Preise auch berücksichtigen würden.⁶⁸

⁶⁶ IFRS 1.25A.b).

⁶⁷ Vgl. Hoffmann / Zeimes in Haufe (2007), Rz. 94.

⁶⁸ Vgl. Hayn in Wiley (2007), Rn. 56.

Diese Vorschriften des IAS 39 darf ein erstmaliger Anwender prospektiv anwenden. Der IFRS 1 macht bei diesem Wahlrecht keine weiteren näheren Angaben oder Erläuterungen. Es wird nur festgelegt, dass das Wahlrecht prospektiv auf Transaktionen angewendet werden darf, die nach dem 01.01.2004 abgeschlossen wurden.⁶⁹

4.3.3.4. Versicherungsverträge

Ein nächstes Wahlrecht bezieht sich auf Versicherungsverträge, welche im IFRS 4 geregelt sind. Versicherungsverträge und ihre Bilanzierung stellen ein wichtiges und gleichzeitig kompliziertes Thema für den IASB dar. Erst nach einer jahrelangen Projekt- und Entwurfphase konnte 2004 ein fertiger Standard veröffentlicht werden. Der IFRS 4 behandelt ausführlich die Definition von Versicherungsverträgen und vor allem die Abgrenzung zu Finanzinstrumenten. Entgegen den ursprünglichen Plänen werden aber nur wenige Bilanzierungsvorschriften im Standard formuliert. Deshalb wird weiterhin an einer, für die Mehrheit der Anwender akzeptablen, Lösung gearbeitet.⁷⁰

Der IFRS 1 bietet jenen Unternehmen, die zum ersten Mal die internationalen Rechnungslegungsstandards anwenden, ein Wahlrecht an, welches ihnen die Bilanzierung von Versicherungsverträgen erleichtern soll. Dem Erstanwender wird ausnahmsweise erlaubt, die Übergangsvorschriften eines Standards, dem IFRS 4, anzuwenden. Die Übergangsvorschriften des IFRS 4 sehen einige Vereinfachungen für die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von Versicherungsverträgen vor. So entfallen zum Beispiel einige Anhangsangaben auf Vorjahresperioden, was eine Erleichterung der retrospektiven Anwendung darstellt.⁷¹

⁶⁹ Vgl. *IFRS 1.25G.b*).

⁷⁰ Vgl. *Ballwieser / Dobler* in Wiley (2007), Rn. 59 – 60.

⁷¹ Vgl. *Hoffmann / Zeimes* in Haufe (2007), Rz. 91.

4.3.3.5. Leasingverhältnisse

Auch im Bereich der Leasingverhältnisse sieht der IFRS 1 ein Wahlrecht vor, das den erstanwendenden Unternehmungen den Übergang von nationalem Recht zu den IFRS einfacher gestalten soll.

Leasing ist eine andere Form des Erwerbs bzw. der Vermietung oder Verpachtung von Vermögensgegenständen, welche sich in den letzten Jahren zunehmender Beliebtheit erfreut. Durch die wachsende Zahl von Leasinggeschäften gewinnt auch die Bilanzierung dieser Geschäfte immer mehr an Bedeutung. Für Standardsetter stellen Leasingvereinbarungen und ihre bilanzielle Behandlung eine große Herausforderung dar, da es eine Vielzahl an Gestaltungsmöglichkeiten gibt. In den IFRS werden Leasingverhältnisse im IAS 17 geregelt, wobei eine große Anzahl anderer Standards und Interpretationen auch eine Rolle spielen.⁷²

Die internationalen Rechnungslegungsstandards fordern grundsätzlich eine retrospektive Anwendung. Bei normalen Leasingverhältnissen ist dies auch nicht sonderlich problematisch. Es gibt aber einige Verträge, die nicht eindeutig zeigen, ob es sich um eine Leasingvereinbarung handelt oder nicht. Dazu wurde die Interpretation IFRIC 4 (Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält) veröffentlicht. IFRIC 4 regelt, welche Vertragsvereinbarungen, die rechtlich kein Leasing darstellen, trotzdem nach IAS 17 zu behandeln sind, weil sie leasingähnliche Elemente enthalten.

Eine vollständige retrospektive Anwendung dieser Interpretation würde in der Praxis zu erheblichen Schwierigkeiten und einem enormen Arbeitsaufwand führen. Eine Analyse eines Vertrages nach IFRIC 4 beinhaltet eine Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, welcher in vielen Fällen in der Vergangenheit liegt, vorlagen. Da dies oft unmöglich ist, bietet der IFRIC 4 IFRS-Anwendern einige Erleichterungen. So wird den Unternehmen gestattet, zur Beurteilung der

⁷² Vgl. *Beine / Nardmann* in Wiley (2007), Rn. 2 – 6.

Verträge, die am Beginn der frühesten Vergleichsperiode bestanden, jene Gegebenheiten heranzuziehen, die am Beginn dieser Periode herrschten.⁷³

Diese Erleichterungen des IFRIC 4 dürfen auch IFRS-Erstanwender ausnützen, d.h., den erstanwendenden Unternehmen ist es gestattet, zur Beurteilung eines Vertrages auf Leasingvereinbarungen, den Übergangszeitpunkt heranzuziehen.

4.3.4. Verbote der retrospektiven Anwendung

Nach einer ausführlichen Beschreibung aller Erleichterungen des IFRS 1, werden nun weitere wichtige Bestimmungen näher erläutert. Wie schon mehrmals erwähnt, gilt für die erstmalige Bilanzierung nach den IFRS grundsätzlich eine retrospektive Anwendung. In den vorherigen Kapiteln wurde gezeigt, dass der IASB einige Ausnahmeregelungen getroffen hat, bei denen ein Unternehmen selbst wählen kann, ob es eine Erleichterung der retrospektiven Anwendung in Anspruch nimmt oder nicht.

In den folgenden Abschnitten werden nun vier Bilanzierungsbereiche erläutert, bei welchen der IASB eine retrospektive Anwendung verbietet. Diese vier Verbote sind zwingend und von allen erstanwendenden Unternehmen zu beachten. Sie sind unabhängig vom Gebrauch weiterer Erleichterungen anzuwenden.

Mit diesen Verboten versucht der IASB nicht nur den Aufwand der Unternehmen zu verringern, sondern es sollen auch faire Verhältnisse geschaffen werden. Erstanwendende Unternehmen sollen keine Vorteile gegenüber Unternehmen haben, die schon seit Jahren nach IFRS bilanzieren. Eine retrospektive Anwendung zum Übergangszeitpunkt bedeutet, dass so bilanziert werden soll, als würde schon immer nach IFRS bilanziert werden. Es muss aber beachtet werden, dass den Unternehmen bei der erstmaligen Bilanzierung nach IFRS oft Informationen zur Verfügung stehen, die sie bei der Bilanzierung nach nationalem

⁷³ Vgl. Hayn in Wiley (2007), 54.

Recht noch nicht hatten. Die Neueinschätzung eines Bilanzierungsbereichs zum Übergangszeitpunkt könnte durch einen besseren Wissensstand zu einer anderen bzw. auch vorteilhafteren Bilanzierung führen.⁷⁴ Solche Vorteile der erstanwendenden Unternehmen will der IASB verhindern.

4.3.4.1. Finanzinstrumente

Dass die Finanzinstrumente ein komplexes Thema in den internationalen Rechnungslegungsstandards darstellen, wurde schon durch die Wahlrechte des letzten Kapitels sehr deutlich gezeigt. Auch bei den Verboten der retrospektiven Anwendung finden sich die Finanzinstrumente wieder.

Der IFRS 1 besagt, dass wenn ein Unternehmen nicht derivative finanzielle Vermögenswerte oder nicht derivative finanzielle Verbindlichkeiten nach nationalen Rechnungslegungsvorschriften infolge einer vor dem 01.01.2004 stattgefundenen Transaktion ausgebucht hat, so hat es sie bei der Umstellung auf IFRS nicht wieder anzusetzen.⁷⁵ Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Ausbuchung nach den Regeln des IAS 39 erlaubt war oder nicht. Den erstanwendenden Unternehmen soll es erspart bleiben, alle ausgebuchten Finanzinstrumente wieder neu zu beurteilen. Diese Regelung des IASB ist von allen Erstanwendern prospektiv für alle Geschäftsvorfälle ab dem 01.01.2004 anzuwenden.⁷⁶

Der IFRS 1 schreibt also vor, dass bereits ausgebuchte Finanzinstrumente nicht in der IFRS-Eröffnungsbilanz angesetzt werden müssen. Diese Erleichterung ist aber mit einigen weiteren Regelungen verbunden, die ein erstmaliger Anwender beachten muss. So müssen beispielsweise alle Finanzderivate, die nach der Ausbuchung noch existieren und in Zusammenhang mit einem ausgebuchten Finanzinstrument stehen, erfasst werden. Weiters müssen alle

⁷⁴ Vgl. Hoffmann / Zeimes in Haufe (2007), Rz. 34.

⁷⁵ Vgl. Müller (2007), S. 83.

⁷⁶ Vgl. Hoffmann / Zeimes in Haufe (2007), Rz. 35.

Zweckgesellschaften auf Konsolidierungspflicht überprüft werden, auch dann, wenn sie bereits vor dem Übergangszeitpunkt auf die IFRS existierten und nach nationalem Recht nicht konsolidiert wurden oder Finanzinstrumente enthielten, die nach nationalem Recht ausgebucht wurden.⁷⁷

4.3.4.2. Sicherungsbeziehungen

Nach dem Verbot des Erfassens von bereits ausgebuchten Finanzinstrumenten soll nun eine weitere Regelung zum Thema Finanzinstrumente beschrieben werden. Die Fülle an Ausnahmen und Wahlrechten zum Bilanzierungsbereich „Finanzinstrumente“ zeigt die Komplexität und große Bedeutung dieser Thematik. In diesem Punkt sollen nun Regelungen des IFRS 1 zu Sicherungsbeziehungen näher erläutert werden.

Der IFRS 1 legt fest, dass ein Erstanwender zum Übergangszeitpunkt alle derivativen Vermögenswerte und alle derivativen Verbindlichkeiten mit ihrem beizulegenden Zeitwert erfassen muss. Die Gewinne und Verluste aus derivativen Finanzinstrumenten, die eventuell nach nationalem Recht wie Vermögenswerte oder Schulden ausgewiesen wurden, sind hingegen auszubuchen.⁷⁸

Die Regelungen zur Erfassung von Sicherungsbeziehungen sind im IFRS 1 sehr genau festgehalten. Neben der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert müssen die Unternehmen eine angemessene Designation und eine Dokumentation der Effizienz zu Beginn der Sicherungsbeziehung und in den Folgejahren durchführen. Außerdem dürfen Sicherungsbeziehungen nur in der Eröffnungsbilanz erfasst werden, wenn sie die strengen Voraussetzungen des IAS 39 erfüllen. Beispiele für eine Nichterfüllung der Bedingungen des IAS 39 wären:⁷⁹

⁷⁷ Vgl. *Hoffmann / Zeimes* in Haufe (2007), Rz. 35.

⁷⁸ Vgl. *IFRS 1.28*.

⁷⁹ Vgl. *Müller* (2007), S. 84.

- Sicherungsbeziehungen, bei denen das Sicherungsinstrument ein Kassainstrument oder eine geschriebene Option ist.
- Sicherungsbeziehungen, bei denen das Grundgeschäft eine Nettoposition ist.
- Sicherungsbeziehungen, im Zusammenhang mit Zinsrisiken aus einer bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestition.

Sollte ein Unternehmen vor dem Übergang auf die internationalen Rechnungslegungsstandards eine Transaktion als Sicherungsbeziehung bestimmt haben und erfüllt diese Transaktion die Voraussetzungen des IAS 39 nicht, so sind die Regelungen des IAS 39 zur Beendigung einer Sicherungsbeziehung zu beachten. Zusätzlich untersagt der IFRS 1 die nachträgliche Bezeichnung einer Transaktion als Sicherungsbeziehung. Sollte ein Unternehmen also vor dem Übergangszeitpunkt eine Transaktion nicht als Sicherungsbeziehung eingestuft haben, dann darf sich auch im Nachhinein nicht als Sicherungsbeziehung bewertet werden.⁸⁰

4.3.4.3. Schätzungen

Ein weiteres Verbot der retrospektiven Anwendung im IFRS 1 stellen die Schätzungen dar. Interessant ist dieser Bereich vor allem bei der Betrachtung des Überganges auf die IFRS. Um die Bilanzierung möglichst eindeutig und klar zu gestalten, gibt es auch für Schätzungen Ausnahmeregelungen.

Grundsätzlich können Schätzungen nach nationalen Rechnungslegungsvorschriften auch in den IFRS weiter verwendet werden, sofern sie mit den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der IFRS weitgehend übereinstimmen. Nur wenn offensichtliche Fehler vorliegen, sind die Schätzungen zu korrigieren. Aus diesen Grundannahmen ergibt sich ein Prüfungsablauf, der in der nachstehenden Graphik veranschaulicht wird.

⁸⁰ Vgl. Hayn in Wiley (2007), Rn. 61.

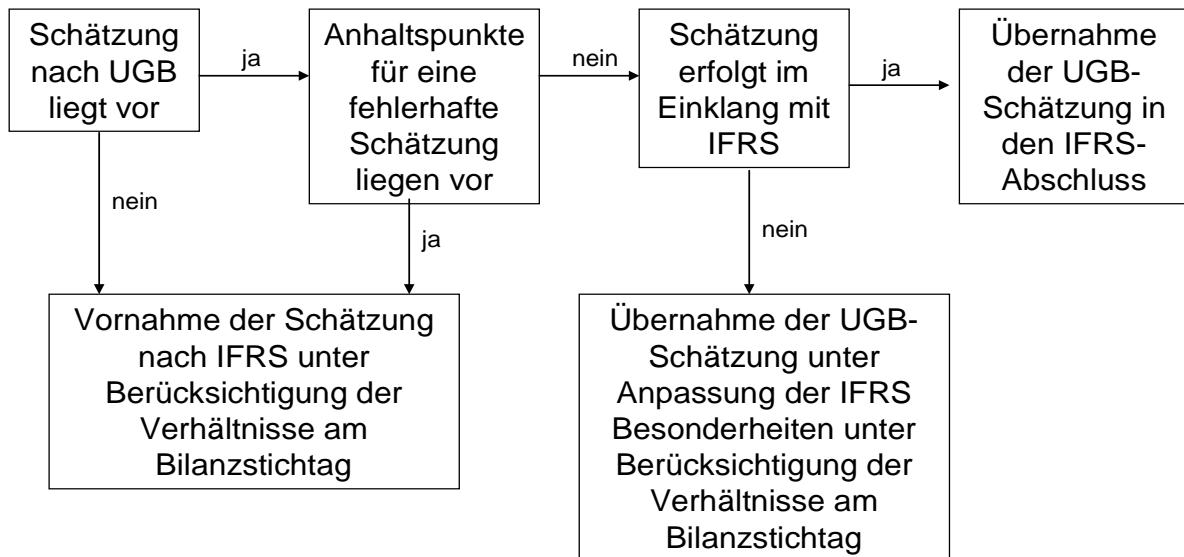


Abbildung 5: Berücksichtigung von Schätzungen bei der IFRS-Erstanwendung
 Quelle: Müller (2007): IFRS: Grundlagen und Erstanwendung, S. 85

Sollte der Fall eintreten, dass die Schätzung nach nationalem Recht fehlerhaft oder nicht IFRS konform ist, dann muss eine Schätzung nach IFRS vorgenommen werden. Hierbei ist zu beachten, dass der IASB vorschreibt, dass keine wertaufhellenden Tatsachen in die Bewertung einfließen dürfen. Wenn einem Unternehmen zusätzliche Informationen vorliegen, welche die Bewertung der Schätzung beeinflussen könnten, so sind diese Informationen wie Ereignisse nach dem Bilanzstichtag zu behandeln. Sollte die Stahl Judenburg GmbH z.B. eine Schätzung nach UGB vorgenommen haben, welche nicht IFRS-konform ist, so muss sie diese zum Übergangszeitpunkt neu bewerten. Dabei muss sich das Unternehmen wider besseres Wissen so geben wie zu dem Zeitpunkt, als die UGB-Schätzung vorgenommen wurde. Ausnahmen von dieser Regelung sind nur möglich, wenn die Schätzung wegen unterschiedlicher Bilanzierungs- und

Bewertungsmethoden anzupassen wäre oder wenn es objektive Hinweise auf Fehler in der Schätzung gibt.⁸¹

Bezüglich der Korrektur von objektiven Fehlern ist wie folgt zu differenzieren:⁸²

- Wenn die Schätzung zwar sehr optimistisch (bzw. aggressiv), aber trotzdem noch vertretbar war, liegt kein objektiver Fehler vor. Die Schätzung nach nationalen Rechnungslegungsvorschriften darf in die IFRS übernommen werden.
- Wenn der vertretbare Ermessensspielraum aber überschritten wurde und somit ein Fehler vorlag, darf das Unternehmen an dieser fehlerhaften Schätzung nicht festhalten.

4.4. Darstellung und Anhangsangaben

Nachdem in den vorangegangenen Abschnitten ausführlich erklärt wurde, wie, wann und mit welchen Ausnahmeregelungen der IFRS 1 anzuwenden ist, folgt nun ein letztes Kapitel zum IFRS 1. Die Anhangsangaben sind in jedem IFRS-Standard am Schluss geregelt und werden im Folgenden genauer erläutert. Zusätzlich zu den Angaben gibt es beim IFRS 1 eine Besonderheit, er verlangt die Überleitungsrechnung.

4.4.1. Allgemeine Angaben

Wie in früheren Abschnitten gezeigt, beinhaltet der IFRS 1 viele Wahlrechte und Erleichterungen für erstanwendende Unternehmen. Bezüglich der Anhangsangaben sieht der IASB aber keine Erleichterungen für Erstanwender vor. Grundsätzlich sind alle Darstellungs- und Angabepflichten aller Standards zu

⁸¹ Vgl. Müller (2007), S. 85 – 86.

⁸² Vgl. Hoffmann / Zeimes in Haufe (2007), Rz. 42.

beachten und einzuhalten.⁸³ Für Unternehmen, die ihren ersten IFRS-Abschluss vor dem 01.01.2006 erstellten, gab es einige Ausnahmeregelungen vor allem betreffend die Vergleichsinformationen von Finanzinstrumenten.⁸⁴ Da die Stahl Judenburg GmbH ihren ersten Abschluss erst zum 31.12.2009 erstellen wird, sind diese Erleichterungen an dieser Stelle nicht mehr relevant und werden deshalb auch nicht näher erklärt.

In den Angaben regelt der IFRS 1 noch einmal explizit, dass ein erstanwendendes Unternehmen Vergleichsinformationen für mindestens ein Geschäftsjahr veröffentlichen muss. Diese Vergleichsinformationen müssen mit den Regeln der IFRS übereinstimmen. Wie zuvor schon erwähnt, kann ein Unternehmen auch mehrere Vergleichsperioden darstellen. Die Daten aus den weiteren Vergleichsperioden müssen aber nicht IFRS-konform sein. Sollten die Daten allerdings nicht mit den Bewertungs- und Ansatzmethoden der IFRS übereinstimmen, so sind die Daten als nicht IFRS-konform zu kennzeichnen. Außerdem muss das Unternehmen angeben, welche Anpassungen für eine Übereinstimmung mit den internationalen Rechnungslegungsstandards notwendig wären.⁸⁵ Neben dem wichtigen Punkt der Vergleichsperiode finden sich im IFRS 1 noch einige weitere Regelungen zu den Anhangsangaben.

Sollte ein Unternehmen von dem Wahlrecht zur Verwendung des beizulegenden Zeitwertes als Ersatz für Anschaffungs- und Herstellungskosten bei einer Sachanlage, einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie oder einem immateriellen Vermögenswert Gebrauch machen, so muss es im ersten IFRS-Abschluss folgende Angaben machen. Für jeden einzelnen Bilanzposten müssen

- die Summe der beizulegenden Zeitwerte und
- die Gesamtanpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsvorschriften ausgewiesenen Buchwerte

angegeben werden.⁸⁶

⁸³ Vgl. *IFRS 1.35*.

⁸⁴ Vgl. *IFRS 1.36 – .37*.

⁸⁵ Vgl. *Hayn in Wiley (2007)*, Rn. 66 a.

⁸⁶ Vgl. *IFRS (2008)*, S. 155.

Abschließend finden sich im IFRS 1 noch Regelungen zur Zwischenberichterstattung. Hierbei besagt der IFRS 1, dass in den Zwischenberichten vor dem ersten IFRS-Abschluss alle Informationen und Ereignisse anzugeben sind, die für ein Verständnis der Zwischenberichtsperiode notwendig sind. Sollte der letzte Zwischenbericht nach nationalen Rechnungslegungsstandards keine Informationen zum Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperiode aufweisen, so müssen diese Informationen im aktuellen Zwischenbericht enthalten sein oder es muss ein Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument mit diesen Informationen gemacht werden.⁸⁷

4.4.2. Die Überleitungsrechnungen im IFRS 1

Eine Besonderheit der erstmaligen Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards stellen die Überleitungsrechnungen dar. In einer einfachen Gegenüberstellung soll ein Unternehmen zeigen, wie sich der Übergang von früheren Rechnungslegungsvorschriften auf die IFRS auf die Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage ausgewirkt hat.⁸⁸

Die Überleitungsrechnungen müssen folgende Bestandteile enthalten:⁸⁹

- Eine Überleitung vom früheren Eigenkapital auf das Eigenkapital der IFRS
- Eine Überleitung vom früheren Periodenergebnis auf das Periodenergebnis nach IFRS

Diese Überleitungen müssen detailliert und klar sein, so dass alle Abschlussadressaten die wesentlichen Änderungen und Anpassungen des Übergangs auf die IFRS nachvollziehen und verstehen können. Sollte das erstanwendende Unternehmen nach früheren Rechnungslegungsstandards eine Kapitalflussrechnung veröffentlicht haben, so müssen auch die wesentlichen Anpassungen in der Kapitalflussrechnung erläutert werden. Falls dem bilanzierenden Unternehmen bei der Erstellung der Überleitungsrechnungen

⁸⁷ Vgl. *IFRS* (2008), S. 157.

⁸⁸ Vgl. *IFRS* 1.38.

⁸⁹ Vgl. *IFRS* 1.39.

Fehler auffallen, so sind diese natürlich zu korrigieren. Es muss dann einzeln ausgewiesen werden, welche Anpassungen sich auf Grund der Fehlerkorrektur ergeben und welche auf Grund des Übergangs auf die IFRS.⁹⁰

4.4.3. Die Überleitungsrechnungen der Stahl Judenburg GmbH

In diesem Abschnitt werden die Überleitungsrechnungen der Stahl Judenburg GmbH näher erläutert. Wie schon erwähnt, muss das Unternehmen die Auswirkungen der IFRS-Bilanzierung auf das Eigenkapital und das Periodenergebnis darstellen. Bei der Erstellung dieser Rechnung wird den bilanzierenden Unternehmen grundsätzlich freie Hand gelassen, mit der Einschränkung, dass sie für den Abschlussadressaten verständlich und nachvollziehbar bleibt.

Zuerst soll nun die Überleitung des Eigenkapitals der Stahl Judenburg GmbH von IFRS auf UGB dargestellt werden.

⁹⁰ Vgl. *IFRS* (2008), S. 155.

Überleitungsrechnung Eigenkapital von IFRS zu lokaler Rechnungslegung
Transition schedule profit and loss account from IFRS to local GAAP

Eigenkapital nach IFRS		100,00%
Immaterielle Vermögenswerte ¹		0,00%
Sachanlagevermögen ¹	-	1,26%
Vorräte ¹		0,00%
übrige Aktiva ²	+	0,48%
Rückstellungen für Pensionen u. Abfertigung ³	-	4,35%
übrige Passiva ⁴	+	7,00%
Derivative Finanzinstrumente ⁵	+	0,08%
Latente Steuern ⁶	+	1,12%
Eigenkapital nach HGB		103,07%

Abbildung 6: Überleitungsrechnung des Eigenkapitals
 Quelle: Darstellung der Stahl Judenburg GmbH

- ¹ Bei den immateriellen Vermögensgegenständen und in den Vorräten gibt es keine wesentlichen Auswirkungen, dafür kommt es beim Sachanlagevermögen zu Veränderungen auf Grund der differenzierten Bilanzierung nach UGB und IFRS.
- ² Die Position übrige Aktiva beinhaltet die Pauschalwertberichtigungen der Forderungen, welche nach IFRS nicht durchgeführt werden dürfen.
- ³ Die 4,35% Veränderung bei den Rückstellungen resultieren gänzlich aus den Abfertigungsrückstellungen.
- ⁴ Die Position „übrige Aktiva“ setzt sich aus den sonstigen Rückstellungen (Jubiläumsgeldrückstellung, Garantierückstellung und Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen) zusammen.
- ⁵ Die 0,08% Veränderung bei den derivativen Finanzinstrumenten basieren auf einer differenzierten Behandlung der Wertpapiere der Stahl Judenburg GmbH.
- ⁶ Die aktive Steuerlatenz ist auf Veränderungen der Rückstellungen zurückzuführen.

Nach der Darstellung der Überleitung des Eigenkapitals folgt die Überleitung des Periodenergebnisses der Stahl Judenburg GmbH.

Überleitungsrechnung GuV von IFRS zu lokaler Rechnungslegung / Transition schedule profit and loss account from IFRS to local GAAP		
Stahl Judenburg GmbH		
Jahresüberschuss/-fehlbetrag nach IFRS / Net profit/loss IFRS		100,00%
Pauschalwertberichtigung Forderungen / General bad debt allowance ¹	+	1,98%
Abschläge und Bewertung Vorratsvermögen / Inventories revaluation and reserve ²		0,00%
Abschreibung Finanzielle Vermögenswerte / Financial assets depreciation ²		0,00%
Abschreibungen Anlagevermögen/ Fixed assets depreciation ³		
Immaterielle Vermögenswerte / Intangible assets		0,00%
Geschäfts- oder Firmenwert / Goodwill		0,00%
Grundstücke und Bauten / Land and buildings		0,00%
Technische Anlagen und Maschinen / Technical equipment and machines	-	5,21%
Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung / Other equipment, factory and office equipment		0,00%
Finanzinstrumente / Financial instruments ⁴	+	0,35%
Pensionsrückstellung / Provision for Pension Abfertigungsrückstellung ⁵	-	18,01%
Garantierückstellung / Warranty accrual ⁶	+	12,19%
Rückstellung für drohende Verluste aus Lieferverpflichtungen / Loss contract provision ⁷		0,00%
sonstige Sonstige Rückstellungen / other other provisions ⁸	+	16,83%
latente Steuern / Net deferred tax entry adjustment ⁹	+	4,66%
Sonstiges / Other		

Jahresüberschuss/-fehlbetrag nach lokaler Rechnungslegung / Net income/loss local GAAP		112,79%

Abbildung 7: Überleitungsrechnung des Periodenergebnisses
Quelle: Darstellung der Stahl Judenburg GmbH

- ¹ Pauschalwertberichtigungen für Forderungen dürfen nach IFRS nicht gemacht werden.
- ² Bei der Abschreibung finanzieller Vermögenswerte gibt es in der Behandlung keine Unterschiede zwischen UGB und IFRS bei der Stahl Judenburg GmbH.
- ³ Bei der Abschreibung des Anlagevermögens kommt es zu Änderungen in der Behandlung nach IFRS und UGB.
- ⁴ Bei den Finanzinstrumenten kommt es zu einer minimalen Abweichung auf Grund der unterschiedlichen Behandlung von Wertpapieren.
- ⁵ Die größten Veränderungen ergeben sich aus der differenzierten Behandlung der Abfertigungsrückstellung.
- ⁶ Auch bei der Garantierückstellung kommt es zu Änderungen, weil große Teile davon nach IFRS nicht gebildet werden dürfen.
- ⁷ Die Rückstellung für drohende Verluste der Stahl Judenburg GmbH erfordern keine unterschiedliche Behandlung nach UGB und IFRS.
- ⁸ Zu großen Veränderungen kommt es auch bei den sonstigen Rückstellungen, in denen die Instandhaltungsmaßnahmen und die Jubiläumsgeldrückstellung enthalten sind.
- ⁹ Die aktive Steuerlatenz ergibt sich wiederum aus den Veränderungen bei den Rückstellungen.

Die Überleitungen veranschaulichen, dass die IFRS-Erstanwendung nicht ohne Auswirkungen vollziehbar ist. In den folgenden Abschnitten sollen nun Hauptauswirkungen der IFRS-Bilanzierung auf den Jahresabschluss der Stahl Judenburg erläutert werden.

5. Das Sachanlagevermögen

5.1. Das Sachanlagevermögen im Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH

Aus der Vorstellung der Stahl Judenburg GmbH im zweiten Abschnitt geht hervor, dass es sich um einen mittelständischen Industriebetrieb handelt. Typisch für diese Branche ist ein hohes Anlagevermögen. Wie aus der im Anhang dargestellten Bilanz des Unternehmens hervorgeht, beträgt das Sachanlagevermögen der STJ GmbH 92,6% des gesamten Anlagevermögens. Aus diesem Grund haben Unterschiede in der Bilanzierung des Sachanlagevermögens zwischen UGB und IFRS besonders große Auswirkungen.

Die Bilanzierung des Sachanlagevermögens stellt sowohl in den IFRS als auch im UGB einen sehr komplexen Bereich dar. Die Regelungen sind sehr umfangreich und unterscheiden sich in einigen Punkten stark. Im Folgenden sollen nun die Behandlung des Sachanlagevermögens im UGB und in den IFRS dargestellt werden. Dabei wird ein spezielles Augenmerk auf die Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen gelegt. Danach wird gezeigt, zu welchen Auswirkungen die unterschiedliche Behandlung des Sachanlagevermögens führen kann.

5.2. Die Behandlung des Sachanlagevermögens im UGB

5.2.1. Einführung

Die Sachanlagen zählen im österreichischen UGB zum Anlagevermögen. § 198 Abs. 2 UGB besagt, dass nur jene Gegenstände als Anlagevermögen ausgewiesen werden dürfen, „... die bestimmt sind, dauernd dem

Geschäftsbetrieb zu dienen“⁹¹. Es handelt sich also nicht um Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, im Laufe des Geschäftsjahres im Zuge der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit veräußert zu werden. Vielmehr handelt es sich um Vermögen, das dazu bestimmt ist, den Geschäftsbetrieb des Unternehmens langfristig zu unterstützen.

Vermögensgegenstände des SAV sind grundsätzlich Vermögensgegenstände, die körperlich fassbar und beweglich oder unbeweglich sind. Wie die Definition laut § 198 Abs. 2 UGB besagt, ist das SAV dazu bestimmt, im bilanzierenden Unternehmen genutzt zu werden.⁹² Zum Sachanlagevermögen können folgende Vermögensgegenstände gezählt werden:⁹³

- Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grund
- technische Anlagen und Maschinen
- andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
- geleistete Anzahlungen und in Bau befindliche Anlagen

5.2.2. Ansatz

Zuerst sollen die Ansatzkriterien näher betrachtet werden. Bevor über die Höhe des Ansatzes gesprochen werden kann, müssen erst die Voraussetzungen für einen Ansatz geprüft werden.

Wie der Name schon besagt, sind die Gegenstände des Sachanlagevermögens Vermögensgegenstände. Im UGB findet sich keine allgemeine Definition bzw. keine klar festgeschriebenen Aktivierungsgrundsätze für Vermögensgegenstände. Aus diesem Grund müssen die Ansatzkriterien für Vermögensgegenstände aus

⁹¹ §198 Abs. 2 UGB, 37. Auflage, Stand 15.01.2008.

⁹² Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 280.

⁹³ Vgl. § 224 Abs. 2 UGB, 37. Auflage, Stand 15.01.2008.

den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung und Buchführung abgeleitet werden.⁹⁴

Bevor auf die einzelnen Ansatzkriterien näher eingegangen wird, müssen folgende, grundsätzlichen Voraussetzungen erfüllt sein. Eine Aktivierung eines Vermögensgegenstandes ist nur dann möglich, wenn:

- ein Vermögensgegenstand, eine Bilanzierungshilfe oder ein Rechnungsabgrenzungsposten vorhanden ist und wenn
- keine Aktivierungsverbote bestehen.⁹⁵

Neben diesen allgemeinen Voraussetzungen für eine Aktivierung eines Vermögensgegenstandes haben sich in der Literatur drei wesentliche Ansatzkriterien durchgesetzt. Die folgende Übersicht soll diese Kriterien veranschaulichen. So können die im Handelsrecht entwickelte selbstständige Verwertbarkeit und die aus der Finanzsprechung stammenden Kriterien der selbstständigen Bewertbarkeit und der bilanziellen Greifbarkeit unterschieden werden.⁹⁶

⁹⁴ Vgl. *Winnefeld* (2002), S. 394.

⁹⁵ Vgl. *Winnefeld* (2002), S. 395.

⁹⁶ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 139.

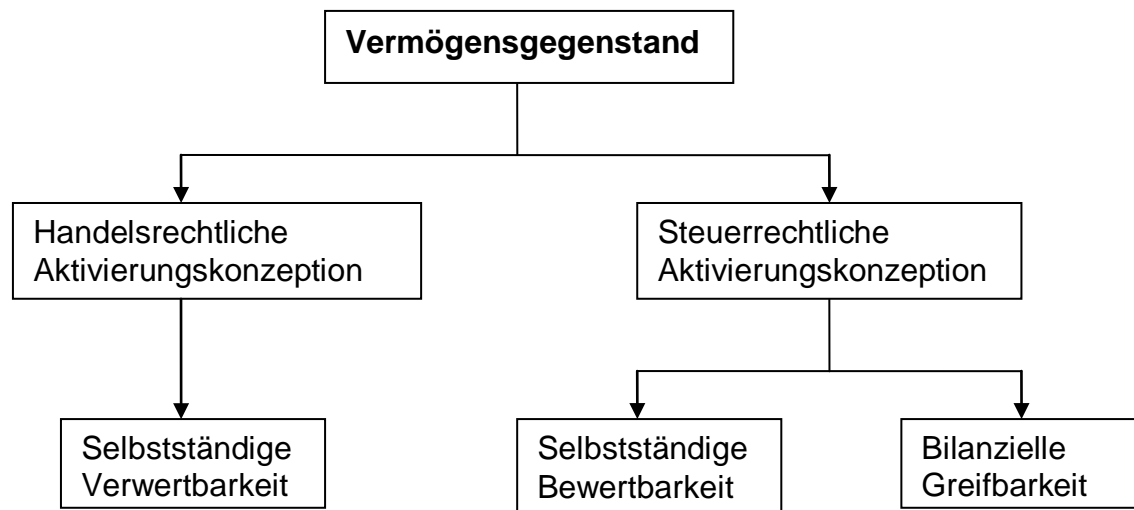


Abbildung 8: Ansatzkriterien für Vermögensgegenstände
Quelle: Baetge / Kirsch / Thiele (2003): Bilanzen, S. 140

Das Kriterium der selbstständigen Verwertbarkeit bezieht sich auf die Möglichkeit, einen Vermögensgegenstand außerhalb des Unternehmens gegenüber Dritten zu verwerten. Darunter versteht man, dass ein Vermögensgegenstand beispielsweise durch Veräußerung in Geld umgewandelt wird.⁹⁷ Die selbstständige Verwertbarkeit kann aber auch darin bestehen, einem Dritten die Möglichkeit zu geben, den Vermögensgegenstand entgeltlich zu nutzen.⁹⁸

Aus dem Grundsatz der Einzelbewertbarkeit in den GoB lässt sich das nächste Kriterium ableiten, nämlich die selbstständige Bewertbarkeit. Ein Vermögensgegenstand darf nur dann angesetzt werden, wenn er auch selbstständig bewertet werden kann. Dieses Kriterium ist dann erfüllt, wenn einem Vermögensgegenstand ein einzelner Wert zugeordnet werden kann. Das bedeutet, dass der Gegenstand nicht mit einem anderen Gegenstand derart verbunden sein darf, dass er nach allgemeiner Einschätzung nur mit diesem

⁹⁷ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 141.

⁹⁸ Vgl. Winnefeld (2002), S. 417.

Gegenstand zusammen bewertet werden kann. So muss beispielsweise im Falle eines Betriebserwerbes der Gegenstand als Einzelheit bewertet werden können, andernfalls ist das Kriterium nicht erfüllt.⁹⁹

Als drittes Kriterium kann die bilanzielle Greifbarkeit genannt werden. Ein Vermögensgegenstand ist bilanziell greifbar, wenn er bei einer Betriebsveräußerung als Einzelheit ins Gewicht fällt. Der Vermögensgegenstand soll sich nicht ins Allgemeine verflüchtigen und nur als Steigerung des Geschäfts- oder Firmenwertes in Erscheinung treten.¹⁰⁰

Wenn diese Ansatzvoraussetzungen erfüllt sind, darf ein Vermögensgegenstand des SAV angesetzt werden. Nun gilt es zu klären, in welcher Höhe ein Vermögensgegenstand angesetzt werden kann. Dazu besagt § 203 Abs. 1 UGB: „Gegenstände des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen,..., anzusetzen“¹⁰¹. Im folgenden Abschnitt soll die Ermittlung dieser AHK näher erläutert werden.

5.2.3. Bewertung

Die Bewertung des SAV gliedert sich in zwei Unterabschnitte. In die Erstbewertung, bei der es die AHK zu ermitteln gilt, und in die Folgebewertung, bei der die Regeln der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibung berücksichtigt werden müssen.

⁹⁹ Vgl. *Winnefeld* (2002), S. 416.

¹⁰⁰ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 144.

¹⁰¹ § 203 Abs. 1 UGB, 37. Auflage, Stand 15.01.2008.

5.2.3.1. Erstbewertung

5.2.3.1.1. Anschaffungskosten

Nach österreichischem Recht setzen sich die Anschaffungskosten aus dem Anschaffungspreis, vermindert um Anschaffungspreisminderungen und vermehrt um Anschaffungsnebenkosten, nachträglichen Anschaffungskosten und allen weiteren Kosten, die erforderlich sind um den Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, zusammen. Es ist die Voraussetzung zu beachten, dass diese eben genannten Werte nur aktiviert werden dürfen, wenn sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.¹⁰²

Es ergibt sich für die Ermittlung der Anschaffungskosten folgendes Schema:

Anschaffungspreis
– Anschaffungspreisminderungen
+ Anschaffungsnebenkosten
+ Nachträgliche Anschaffungskosten
= Anschaffungskosten

Abbildung 9: Ermittlung der Anschaffungskosten
Quelle: Eigene Darstellung

Wie die Abbildung 9 zeigt, ist der Anschaffungspreis die Ausgangsgröße zur Ermittlung der Anschaffungskosten. Dieser Wert lässt sich meist recht einfach aus dem Bruttorechnungsbetrag abzüglich der Umsatzsteuer – vorausgesetzt, man ist vorsteuerabzugsberechtigt – ermitteln. Sollte ein Rechnungsbetrag in fremder Währung vorliegen, so ist für die Wahl des Umrechnungskurses der Tag entscheidend, an dem die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt wurde.¹⁰³

¹⁰² Vgl. Gassner / Lahodny-Karner in Straube (1992), Rz. 8.

¹⁰³ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 173.

Weiters zeigt die Abbildung 9, dass Anschaffungspreisminderungen vom Anschaffungspreis abgezogen werden müssen. Damit soll erreicht werden, dass die Anschaffungskosten nur jenen Betrag umfassen, der vom Unternehmen auch wirklich bezahlt wurde. Bei den Anschaffungspreisminderungen kann zwischen Nachlässen und Zuwendungen unterschieden werden.¹⁰⁴ Zu den Nachlässen zählen Rabatte, Skonti, Boni und andere Preisnachlässe. Besonders bei Boni und Skonti ist sich die Literatur aber nicht einig, ob sie zu den Anschaffungspreisminderungen gezählt werden können oder nicht. Es soll an dieser Stelle nicht weiter auf diese Problematik eingegangen werden. Auch die bilanzielle Behandlung von Zuwendungen, das sind z.B. Zuschüsse oder Subventionen, ist umstritten. Es kann aber gesagt werden, dass Zuwendungen Anschaffungspreisminderungen darstellen, unter der Voraussetzung, dass sie nicht rückzahlbar sind und mit dem Ziel geleistet werden, die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes zu fördern.¹⁰⁵

Wie die Abbildung 9 zeigt, werden auch Anschaffungsnebenkosten bei der Berechnung der Anschaffungskosten berücksichtigt. Anschaffungsnebenkosten sind solche Aufwendungen, die getätigt werden, um den Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Eine wesentliche Einschränkung stellt hierbei die Voraussetzung dar, dass die Aufwendungen dem Vermögensgegenstand als Einzelkosten direkt zugeordnet werden können. Die Anschaffungsnebenkosten sind vielfältig und können auf mehrere Arten eingeteilt werden, wie z.B. in extern und intern anfallende Nebenkosten oder in Ausgaben der Beschaffung und Ausgaben bei der Herstellung der Verwendungsfähigkeit.¹⁰⁶ Beispiele für Anschaffungsnebenkosten wären:

- Frachten
- Transportversicherungen
- Zölle
- Provisionen
- Montagekosten

¹⁰⁴ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 174.

¹⁰⁵ Vgl. Gassner / Lahodny-Karner in Straube (1992), Rz. 12.

¹⁰⁶ Vgl. Ellrott / Schmidt-Wendt in Beck'scher Bilanzkommentar (1999), Anm. 70 – 73.

Als letztes Element in Abbildung 9 sind die nachträglichen Anschaffungskosten in der Berechnung des Anschaffungswertes zu berücksichtigen. Dabei handelt es sich um Kosten, die erst nach dem Erwerb des Vermögensgegenstandes anfallen. Nachträgliche Anschaffungskosten dürfen nur unter der Voraussetzung einbezogen werden, dass sie in direktem Zusammenhang mit dem ursprünglichen Erwerbsvorgang stehen.¹⁰⁷

Nicht zu den Anschaffungskosten zählen Finanzierungskosten. Sie spielen bei den Herstellungskosten eine Rolle, die im nächsten Abschnitt erläutert werden sollen.

5.2.3.1.2. Herstellungskosten

Werden Vermögensgegenstände nicht von außerhalb des Unternehmens erworben, sondern im Unternehmen selbst hergestellt oder bearbeitet, so handelt es sich nicht um Anschaffungskosten, sondern um Herstellungskosten.¹⁰⁸

Im österreichischen Gesetz wurde sehr klar definiert, aus welchen Kostenelementen sich die Herstellungskosten zusammensetzen sollen. Die folgende Abbildung soll dies veranschaulichen.

Fertigungsmaterial (Materialeinzelkosten)
+ Fertigungslöhne (Fertigungseinzelkosten)
+ Sondereinzelkosten der Fertigung
+ angemessene Teile der Materialgemeinkosten
+ angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten
= Herstellungskosten

Abbildung 10: Ermittlung der Herstellungskosten
Quelle: Eigene Darstellung

¹⁰⁷ Vgl. Winnefeld (2002), S. 781.

¹⁰⁸ Vgl. Gassner / Lahodny-Karner in Straube (1992), Rz. 19.

Wie die Abbildung 10 zeigt, sind sowohl Material- als auch Fertigungseinzelkosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten zu berücksichtigen. Einzelkosten sind jene Kosten, die mit der Leistungserstellung in einem direkten Zusammenhang stehen und aus diesem Grund der Leistung auch direkt zugerechnet werden können.¹⁰⁹ Dabei handelt es sich vor allem um Kosten für die eingesetzten Rohstoffe und Waren sowie um Kosten für direkt zurechenbares Personal.¹¹⁰

Zusätzlich werden Sondereinzelkosten der Fertigung in der Ermittlung der Herstellungskosten berücksichtigt. Sondereinzelkosten können der Leistung auch direkt zugeordnet werden, sie entstehen aber nicht bei allen Erzeugnissen. Man kann die Sonderkosten der Beschaffung (Fracht, Zoll, ...) und die Sonderkosten der Fertigung (Lizenzen, Sonderanfertigungen) zu den Herstellungskosten hinzuzählen.¹¹¹

Laut Abbildung 10 werden auch angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten eingerechnet. Bei Gemeinkosten handelt es sich um Kosten, die der Leistung nicht direkt zurechenbar sind.¹¹² Beispiele für derartige Kosten wären Lagerkosten, Energiekosten oder Versicherungen. Ein Problem stellt die Frage nach der Höhe der Berücksichtigung von Material- und Fertigungsgemeinkosten dar. Der Gesetzgeber sagt, dass angemessene Teile einbezogen werden dürfen. „Angemessen“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass nur jene Aufwendungen berücksichtigt werden dürfen, die das gewöhnliche Maß nicht wesentlich übersteigen.¹¹³

Neben diesen in Abbildung 10 dargestellten Elementen räumt der Gesetzgeber den Unternehmen ein Aktivierungswahlrecht für die Berücksichtigung von folgenden Aufwendungen ein:¹¹⁴

¹⁰⁹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2008), S. 74.

¹¹⁰ Vgl. Gassner / Lahodny-Karner in Straube (1992), Rz. 23.

¹¹¹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2008), S. 74 – 75.

¹¹² Vgl. Egger / Samer / Bertl (2008), S. 75.

¹¹³ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 182.

¹¹⁴ Vgl. Gassner / Lahodny-Karner in Straube (1992), Rz. 25.

- Sozialeinrichtungen (z.B.: Sportanlagen, Werksküche, ...),
- freiwillige Sozialleistungen (z.B.: Jubiläumszuwendungen, Weihnachtsgeschenke, ...),
- betriebliche Altersvorsorge und
- betriebliche Abfertigungen.

Nach all diesen Aufwendungen, welche bei der Berechnung der Herstellungskosten zu berücksichtigen sind, findet sich im § 203 Abs. 3 auch ein ausdrückliches Aktivierungsverbot. Allgemeine Verwaltungs- und Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten mit eingerechnet werden.¹¹⁵

Als letzten Punkt bei der Berechnung der Herstellungskosten muss man noch erwähnen, dass Zinsen für das Fremdkapital, welches zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes aufgenommen wird, berücksichtigt werden dürfen. Die Berücksichtigung der Zinsen darf aber nur erfolgen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.¹¹⁶

5.2.3.2. Folgebewertung

Die Folgebewertung des Sachanlagevermögens ist im § 204 UGB geregelt. Im ersten Absatz bestimmt der Gesetzgeber, dass das Sachanlagevermögen mit zeitlich begrenzter Nutzungsdauer, ausgehend von den AHK, planmäßig abgeschrieben werden muss. Weiters besagt der Absatz 2, dass alle Gegenstände des Sachanlagevermögens bei einer langfristigen Wertminderung auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden müssen.¹¹⁷

Zur Durchführung einer planmäßigen Abschreibung müssen die Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethode festgelegt werden. Die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Gegenstandes des Sachanlagevermögens ist zu schätzen.

¹¹⁵ Vgl. § 203 Abs. 3 UGB, 37. Auflage, Stand 15.01.2008.

¹¹⁶ Vgl. § 203 Abs. 4 UGB, 37. Auflage, Stand 15.01.2008.

¹¹⁷ Vgl. § 204 Abs. 1 – 2 UGB, 37. Auflage, Stand 15.01.2008.

Maßgeblich für diese Schätzung ist nicht die technische Nutzungsdauer, sondern die – meist kürzere – geplante wirtschaftliche Nutzungsdauer im Unternehmen.¹¹⁸ Diese individuelle wirtschaftliche Nutzungsdauer kann mit Hilfe unterschiedlichster Kriterien geschätzt werden. Dazu zählen:¹¹⁹

- verbrauchsbedingte (technische) Abnutzung
- natürlicher Verschleiß
- Substanzverringering
- Ablauf der vertraglich oder gesetzlich festgelegten Nutzungszeit

Grundsätzlich steht dem Unternehmen die Wahl der Abschreibungsmethode frei. Zu beachten ist jedoch, dass die Abschreibungsmethode den GoB entsprechen soll und den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht völlig widersprechen darf. Es gibt im Handelsrecht einige Abschreibungsmethoden, die diesen Grundsätzen gerecht werden können – beispielsweise die lineare, die degressive oder die progressive Abschreibung.¹²⁰ An dieser Stelle sollen nicht alle Abschreibungsmethoden im Einzelnen erläutert werden, da die Stahl Judenburg GmbH die Anwendung der linearen Abschreibungsmethode bevorzugt.

Die lineare Abschreibung wird in der Praxis am häufigsten angewendet und ist auch steuerrechtlich anerkannt. Diese Methode wird auch konstante Abschreibung genannt, da in jeder Periode der gleiche Betrag abgeschrieben wird. Der jährliche Abschreibungsbetrag errechnet sich, in dem man den Anschaffungs- oder Herstellungswert durch die geplante Nutzungsdauer dividiert. Der Vorteil dieser Abschreibungsmethode liegt in der einfachen Berechnungsweise und in dem konstanten Aufwand in jeder Periode.¹²¹

Neben der planmäßigen Abschreibung gibt es im UGB auch noch die außerplanmäßige Abschreibung. Diese Abschreibung ergibt sich aus dem strengen Niederstwertprinzip, welches besagt, dass bei dauernder Wertminderung eine Abschreibung auf den niedrigeren Wert vorgenommen

¹¹⁸ Vgl. Gassner / Lahodny-Karner in Straube (1992), Rz. 8.

¹¹⁹ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2008), S. 87.

¹²⁰ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 204.

¹²¹ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 205 – 207.

werden muss. Gründe für eine dauernde Wertminderung können wirtschaftliche Entwicklungen, Fehlinvestitionen, Nachfrageverschiebungen oder ein Sinken der Wiederbeschaffungskosten sein. Sollte sich in einem späteren Geschäftsjahr herausstellen, dass die Gründe für die Wertminderung nicht mehr bestehen, so darf bis zu den fortgeführten AHK zugeschrieben werden.¹²²

5.2.4. Darstellung und Anhangsangaben

Ziel der Darstellung und des Anhangs nach UGB ist es ein möglichst getreues Bild der Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage zu vermitteln. Dazu müssen auch einige Informationen aus dem Sachanlagevermögen ausgewiesen werden. Es sind die Gründe für die gewählte Abschreibungsmethode und die Abschreibungssätze anzugeben. Weiters sind die Gründe für eine mögliche außerplanmäßige Abschreibung darzustellen. Ein wichtiges Element des Anhangs ist auch der Anlagespiegel, welcher die Entwicklung des Anlagevermögens und somit auch des SAV darstellt. Neben den AHK am Beginn und am Ende des Geschäftsjahres beinhaltet der Anlagespiegel unter anderem die Zu- und Abgänge der Periode sowie die Buchwerte und die Zu- und Abschreibungen der Periode.

5.3. Die Behandlung des Sachanlagevermögens in den IFRS

In den internationalen Rechnungslegungsstandards wird das Sachanlagevermögen im IAS 16 geregelt. Dieser Standard beinhaltet eine besondere Regelung, die dem österreichischen Handelsrecht unbekannt ist und zu großen Unterschieden zwischen den zwei Rechnungslegungsvorschriften führt. Der so genannte Komponentenansatz hat auch Auswirkungen auf die Stahl Judenburg GmbH und soll im Folgenden als eigenständiges Kapitel betrachtet

¹²² Vgl. Egger / Samer / Bertl (2008), S. 93.

werden. Bevor auf den Komponentenansatz eingegangen wird, sollen jedoch die Grundlagen des IAS 16 erläutert werden.

5.3.1. Überblick über den IAS 16

Nachdem im vorhergehenden Abschnitt die Regelungen des Sachanlagevermögens im UGB erklärt wurden, soll in diesem Abschnitt ein Überblick über den IAS 16 gegeben werden. Ziel ist es, besonders auf Unterschiede einzugehen und nicht Gemeinsamkeiten nochmals ausführlich zu beschreiben.

5.3.1.1. Einführung

IAS 16 befasst sich explizit mit der Bilanzierung von Sachanlagevermögen, wobei die Sachanlagen in den IFRS materielle Vermögenswerte umfassen,

- die zur Herstellung oder Lieferung von Waren und Dienstleistungen, zur Vermietung oder für die Administration gehalten werden und
- die länger als eine Periode im Unternehmen genutzt werden.¹²³

5.3.1.2. Ansatz

Ein Vermögenswert darf als Sachanlage in der Bilanz angesetzt werden, wenn er die Ansatzkriterien des IAS 16 erfüllt. Im Gegensatz zum österreichischen UGB sind die Ansatzkriterien des IAS 16 klar im Standard geregelt. Folgende zwei Voraussetzungen sind im IAS 16 angeführt:¹²⁴

¹²³ Vgl. *IFRS* (2006), S. 661.

¹²⁴ Vgl. *IAS* 16.7.

- Es muss wahrscheinlich sein, dass dem Unternehmen durch den Vermögensgegenstand in Zukunft ein wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird.
- Die AHK des Vermögensgegenstandes müssen verlässlich ermittelt werden können.

Sind diese Kriterien erfüllt, so darf ein Vermögensgegenstand als Sachanlage bilanziert werden. Bei der Bilanzierung gilt grundsätzlich der Einzelbewertungsgrundsatz, unbedeutende Gegenstände, wie z.B. Werkzeuge, dürfen aber zu Gruppen zusammengefasst werden.¹²⁵

Eine Besonderheit der internationalen Rechnungslegungsstandards stellt der Komponentenansatz dar. Er besagt, dass wenn ein Vermögensgegenstand Komponenten mit unterschiedlicher Nutzungsdauer hat und diese Komponenten einen signifikanten Teil der AHK darstellen, sind die Komponenten gesondert anzusetzen und abzuschreiben.¹²⁶ Dieser Ansatz ist für alle Unternehmungen mit einem großen Anteil an Sachanlagevermögen von Bedeutung und daher auch für die Stahl Judenburg GmbH. Aus diesem Grund soll dieser Komponentenansatz in einem eigenen Kapitel nochmals genauer erläutert werden. Weiters sollen an einem praktischen Beispiel aus der Stahl Judenburg GmbH die Unterschiede zwischen UGB und IFRS auf Grund dieses Ansatzes gezeigt werden.

5.3.1.3. Bewertung

5.3.1.3.1. Erstbewertung

Vermögensgegenstände sind bei erstmaligem Ansatz mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. In den IFRS wird nicht zwischen Anschaffungs-

¹²⁵ Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2006), S. 296.

¹²⁶ Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2006), S. 296.

und Herstellungskosten unterschieden. Vielmehr wird bei der Bewertung von selbst erstellten Vermögensgegenständen auf IAS 2 Vorräte verwiesen.¹²⁷

Die AHK umfassen in den IFRS folgende Elemente:¹²⁸

- den Kaufpreis inklusive Zölle reduziert um Rabatte, Boni und Skonti
- alle direkt zurechenbaren Kosten, die notwendig sind, um den Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen
- die erstmalig geschätzten Kosten für die Entsorgung oder das Abräumen des Gegenstandes und die Wiederherstellung des Standortes, sollte das Unternehmen so eine Verpflichtung treffen

Im Gegensatz zum österreichischen Recht finden sich im IAS 16 genaue Auflistungen, welche Kosten zu den AHK zählen und welche Kosten nicht eingerechnet werden dürfen. Als direkt zurechenbare Kosten angesetzt werden dürfen, z.B. Kosten der Standortvorbereitung, Installations- und Montagekosten, Kosten der erstmaligen Lieferung und Honorare. Nicht in die AHK eingerechnet werden dürfen, z.B. Verwaltungs- und andere Gemeinkosten, Kosten für die Einführung eines neuen Produkts oder Kosten für die Geschäftsführung an einem neuen Standort.¹²⁹

Die Behandlung von nachträglichen AHK stellt im IAS 16 eine Einzelfallsentscheidung dar. Kosten, welche erst nach dem Erwerbsvorgang auftreten (z.B. Reparaturen, Wartungen oder Verbesserungen der Sachanlage), werden je nach individueller Sachlage entweder aktiviert oder aufwandswirksam erfasst.¹³⁰

¹²⁷ Vgl. *Pellens / Fülbier / Gassen* (2006), S. 297.

¹²⁸ Vgl. *IFRS* (2006), S. 665.

¹²⁹ Vgl. *IAS 16.17 – .19*.

¹³⁰ Vgl. *Peemöller* in *Wiley* (2007), Rn. 27.

5.3.1.3.2. Folgebewertung

Nach der erstmaligen Bewertung zu AHK können Sachanlagen in der Folge entweder nach dem Anschaffungskostenmodell oder nach dem Neubewertungsmodell bewertet werden. Eine gewählte Abschreibungsmethode ist dann auf eine Gruppe von Sachanlagen anzuwenden und auf Grund des Stetigkeitsgebotes auch in den folgenden Perioden beizubehalten.

Das Anschaffungskostenmodell entspricht im Wesentlichen der planmäßigen Abschreibung nach UGB. Die AHK werden, über die wirtschaftliche Nutzungsdauer verteilt, nach jeder Periode um die Abschreibung vermindert. Wobei die Abschreibung nur bei abnutzbaren Sachanlagen in Frage kommt. Der Unternehmer hat, wie im UGB einige Abschreibungsmethoden zur Auswahl, sofern sie dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögensgegenstandes entsprechen.¹³¹ Eine nähere Erläuterung der einzelnen Methoden soll hier nicht erfolgen, weil die Stahl Judenburg GmbH auch nach IFRS die erlaubte, lineare Abschreibung anwendet. Im Falle einer Wertminderung ist eine außerplanmäßige Abschreibung nach den Regelungen des IAS 36 vorzunehmen, auf diese Thematik soll an dieser Stelle aber nicht näher eingegangen werden.

Als zweite Bilanzierungs- und Bewertungsmethode steht den Unternehmen das Neubewertungsmodell zur Verfügung. Dieses Modell steht im starken Gegensatz zu den Regelungen des österreichischen UGB. Grundlage für Abschreibungen und eventuelle Wertminderungen sind nicht die fortgeführten AHK, wie beim Anschaffungskostenmodell, sondern der beizulegende Zeitwert. Voraussetzung für die Anwendung der Neubewertungsmethode ist die zuverlässige Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes.¹³² Eine detaillierte Beschreibung der Vorgehensweise beim Neubewertungsmodell soll an dieser Stelle nicht erfolgen, da die Stahl Judenburg GmbH das Anschaffungskostenmodell für ihre Sachanlagen gewählt hat.

¹³¹ Vgl. IFRS (2006), S. 679.

¹³² Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2006), S. 303.

5.3.1.4. Darstellung und Anhangsangaben

Wie in fast allen Standards der internationalen Rechnungslegungsvorschriften, finden sich auch im IAS 16 umfangreiche Darstellungs- und Anhangsangaben. Für Sachanlagen sind grundsätzlich folgende Angaben zu machen:¹³³

- das gewählte Bewertungsmodell zur Ermittlung der Bruttobuchwerte
- die angewendeten Abschreibungsmethoden
- die geschätzte Nutzungsdauer und die entsprechenden Abschreibungsraten

Zusätzlich muss eine Überleitungsrechnung der Buchwerte zu Beginn und am Ende der Periode dargestellt werden. Diese Rechnung ist grundsätzlich mit dem österreichischen Anlagespiegel vergleichbar und enthält den Buchwert zu Beginn der Periode, die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen und Wertaufholungen, die Zu- und Abgänge sowie die Zugänge aus Unternehmenszusammenschlüssen und den Buchwert am Ende der Periode.¹³⁴

Neben diesen Angaben gibt es noch verpflichtende Anhangsangaben bei der Anwendung der Neubewertungsmethode. Außerdem regelt der IAS 16, dass einige Informationen freiwillig ausgewiesen werden können.

5.3.2. Der Komponentenansatz

Wie schon im vorhergehenden Kapitel erwähnt, beinhaltet der IAS 16 eine Besonderheit, die vor allem für anlagenintensive Betriebe bei der erstmaligen Anwendung der IFRS zur Belastung werden kann, der Komponentenansatz. In diesem Abschnitt soll nun genauer auf diese Regelung des IASB eingegangen werden.

¹³³ Vgl. Hoffmann in Haufe (2007), Rz. 25.

¹³⁴ Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2006), S. 312.

5.3.2.1. Allgemeines

Der Grundgedanke des Komponentenansatzes ist, dass es Vermögensgegenstände gibt, die aus mehreren einzelnen Komponenten bestehen. Oft haben diese einzelnen Komponenten eine unterschiedliche Nutzungsdauer und werden während der Gesamtnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes sogar regelmäßig ersetzt. IAS 16 besagt nun, dass wenn eine Komponente einen signifikanten Teil der AHK des Vermögensgegenstandes ausmacht, dann ist diese Komponente gesondert abzuschreiben. Jeder signifikanten Komponente soll ein eigener Wert zugeordnet werden, der dann planmäßig auf die Nutzungsdauer der Komponente abgeschrieben wird. Wird eine Komponente ersetzt, ist der Restbuchwert der Komponente als Abgang und der Einbau der neuen Komponente als Zugang darzustellen. Nicht nach dieser Methode zu bilanzieren sind kleine Wartungen und Reparaturarbeiten an einem Vermögenswert.¹³⁵

Als Beispiel zur Erläuterung des Komponentenansatzes wird in der Literatur und auch im IAS 16 ein Flugzeug angeführt. Bei dem Flugzeug können das Triebwerk und der Rahmen als signifikante Komponenten identifiziert werden. Die gewöhnliche wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Triebwerkes liegt bei 15 Jahren, die eines Flugzeugrahmens bei 25 Jahren. Die Komponenten haben also eine unterschiedliche Nutzungsdauer, was dazu führt, dass sie als einzelne Komponenten angesetzt werden und gesondert auf ihre eigene Nutzungsdauer abgeschrieben werden müssen. Die verbleibenden Teile, die für sich alleine keine signifikante Komponente darstellen (Bordküche, Sitze, ...), können als Restkategorie zusammengefasst und nach ihrer gewichteten, durchschnittlichen Nutzungsdauer abgeschrieben werden.¹³⁶

Mit dieser Regelung verfolgt das IASB das Ziel einer verbesserten Darstellung der Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage der Unternehmen. Es sollen den Investoren zusätzliche und detailliertere Informationen geboten werden, um eine bessere

¹³⁵ Vgl. IAS 16.12 – .14, .43 – .47.

¹³⁶ Vgl. Hoffman / Lüdenbach (2004), S. 375.

Investitionsentscheidung treffen zu können. Der tatsächliche Abnutzungs- und Wertverlauf der Vermögensgegenstände soll möglichst wahrheitsgetreu dargestellt werden.¹³⁷ Mit dem Komponentenansatz ergeben sich große Differenzen zum österreichischen Einzelbewertungsgrundsatz.

In der Praxis führt die Anwendung aber zu einigen Schwierigkeiten. Außerdem bietet die ungenaue Formulierung des IAS 16 große Ermessensspielräume. Wie sich die Anwendung dieser Regelung in der Praxis darstellt, soll im nächsten Kapitel gezeigt werden.

5.3.2.2. Die Anwendung der Regelung

Die Ausführungen des vorhergehenden Kapitels lassen erkennen, dass der Komponentenansatz besonders für anlagenintensive Betriebe eine große Herausforderung darstellt.¹³⁸ Das bedeutet, diese nicht unumstrittene Regelung des IASB betrifft eine große Anzahl von Branchen und Unternehmungen. Die praktische Bedeutung dieses Ansatzes sollte also nicht unterschätzt werden.

Vor allem der zusätzliche Arbeitsaufwand und der damit verbundene Kostenaufwand bei der erstmaligen Anwendung des Komponentenansatzes müssen berücksichtigt werden. Das Problem der Aufteilung der Vermögensgegenstände in einzelne, signifikante Komponenten ist nicht mit Hilfe der EDV lösbar. Eine automatisierte Abschreibung der Komponenten ist erst nach Identifizierung der Komponenten, Wahl der Abschreibungsmethode und Festlegung der Abschreibungsgrundlagen möglich. Diese Vorarbeiten müssen aber von einem Mitarbeiter durchgeführt werden.¹³⁹

Zu einem weiteren Problem führt der nicht eindeutig geregelte Signifikanzbegriff. Die Aufteilung der Vermögensgegenstände in einzelne Komponenten, auch

¹³⁷ Vgl. *Mujkanovic / Raatz* (2008), S. 246.

¹³⁸ Vgl. *Focken / Wiebke Schaefer* (2004), S. 2343.

¹³⁹ Vgl. *Hoffman / Lüdenbach* (2004), S. 376.

Atomisierung genannt, sollte wohl bedacht sein. Die Atomisierung hat große Auswirkungen auf die Anzahl der einzelnen Posten in der Anlagenbuchhaltung, welche dann über die wirtschaftliche Nutzungsdauer hinweg gepflegt werden müssen. Es sollte weder zu großzügig, noch zu feinsinnig mit der Aufteilung eines Vermögensgegenstandes in Komponenten umgegangen werden.¹⁴⁰ In der Praxis hat sich gezeigt, dass die Atomisierung der Vermögensgegenstände nicht zu extensiv ausgelegt werden sollte. Folgende Beispiele zeigen eine solche extensive Auslegung:¹⁴¹

- Fahrzeug: Zerlegung in Motor, Getriebe, Karosserie, Rest.
- Gebäude: Zerlegung in Rohbau, Dacheindeckung, Fenster, Elektroanlage, Klimatisierung, Heizung, Fahrstuhl, Sanitärinstallation, Rest.

Die Beispiele zeigen, dass eine extensive Auslegung des Komponentenansatzes zu einem immensen Arbeitsaufwand führen würde.

Mit dem Komponentenansatz wird das Ziel verfolgt, die Informationsdichte des IFRS-Abschlusses weiter zu verbessern. Dabei wird dem bilanzierenden Unternehmen aber ein erweiterter bilanzpolitischer Gestaltungsspielraum eingeräumt, welcher gleichzeitig die Bilanzanalyse erschwert. Mit der Undefiniertheit des Signifikanzbegriffes erlaubt es der Standardsetter den Unternehmen selbst zu entscheiden, in welchen Fällen eine Komponente einen signifikanten Teil der AHK darstellt. Somit wird es den Unternehmen und Wirtschaftsprüfern selbst überlassen, festzulegen, wann der Komponentenansatz zur Anwendung kommt. Weiteres Gestaltungspotential für Bilanzierende liegt in der Aufteilung des Gesamtanschaffungswertes auf die einzelnen Komponenten. Insbesondere bei der Schätzung der Komponentenwerte zeigt die Praxis, dass dies nie ohne subjektive Gestaltungsmöglichkeiten des Bilanzierenden umsetzbar ist. Zusätzlich bieten die Schätzungen der Nutzungsdauer und die Wahl der Abschreibungsmethoden für die Komponenten zusätzlichen Ermessensspielraum.¹⁴²

¹⁴⁰ Vgl. Knorr (2005), S. 6 – 8.

¹⁴¹ Vgl. Hoffman / Lüdenbach (2004), S. 376.

¹⁴² Vgl. Küting / Ranker (2007), S. 757 – 758.

5.4. Die Auswirkungen der IFRS-Erstanwendung auf den Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH

Nach ausführlicher Darstellung der Behandlung des Sachanlagevermögens im UGB und in den IFRS sollen in diesem Abschnitt die Auswirkungen der Unterschiede der Rechnungslegungsvorschriften gezeigt werden.

Die Stahl Judenburg GmbH ist, wie in vorangegangenen Abschnitten schon erwähnt, ein mittelständischer Industriebetrieb, der im Sektor Stahlverarbeitung angesiedelt ist. Aus der Bilanz der STJ GmbH geht hervor, dass die Stahl Judenburg GmbH ein anlagenintensiver Betrieb ist. Es wurde nun festgestellt, dass der Komponentenansatz einen großen Unterschied zwischen UGB und IFRS darstellt und besonders für anlagenintensive Betriebe von Bedeutung ist. Aus diesem Grund sollen nun die Behandlung und die Auswirkungen des Komponentenansatzes in der Stahl Judenburg GmbH und der gesamten Unternehmensgruppe gezeigt werden.

Ein Großteil der 52 Unternehmen der Georgsmarienhütte Holding sind anlagenintensive Industriebetriebe und deshalb besonders von dieser Regelung betroffen. Um dem großen Arbeitsaufwand, der auf die Unternehmen des Konzerns zukommen würde, entgegenzuwirken, hat die Holding eine spezielle Regelung in ihre IAS/IFRS-Bilanzierungsrichtlinie aufgenommen. Eine Aufteilung eines, nach UGB einheitlichen Wirtschaftsgutes in abgrenzbare Teileinheiten entsprechend der unterschiedlichen Nutzungsdauer soll im Konzern aus Wesentlichkeitsgründen nur dann erfolgen, wenn die AHK der einzelnen Komponenten mindestens 1 Mio. EUR betragen und die Nutzungsdauer der einzelnen Teile sich zu mehr als 50% voneinander unterscheidet. Diese Einschränkung stellt eine Arbeitserleichterung für die Bilanzbuchhalter der Unternehmen dar, trotzdem gibt es in der Holding noch viele Anlagen, bei denen der Komponentenansatz zur Anwendung kommt. Das folgende Beispiel soll stellvertretend für alle diese Anlagen die Thematik veranschaulichen.

Im Laufe der Geschäftsjahre 2008/2009 tätigt die Stahl Judenburg GmbH eine wichtige aber auch sehr kostenintensive Investition. Um eine Produktionssteigerung im Walzwerk und eine Verbesserung des Energieverbrauches zu erreichen, wird ein neuer, moderner Hubherdofen angeschafft. Hubherdöfen werden unter anderem in der Walzstahlherstellung eingesetzt. Im Inneren des Ofens wird das Metall erwärmt, welches anschließend in der Walzstraße weiterverarbeitet wird. Das Wärmegut wird im Hubherdofen auf Temperaturen bis zu 1300°C aufgeheizt. Das glühende Metall wird von den Hubelementen auf den Herd gesetzt und anschließend mit einem Ausstoßwerkzeug über die Herdsteine hinausgeschoben. Die typische Ofenleistung liegt bei ca. 30 – 350 t / h. Zur Beheizung des Ofens kommen 33 Heißluftbrenner in vier Ofenzonen zum Einsatz. Das nachstehende Bild zeigt einen Hubherdofen.



Quelle: Stahl Judenburg GmbH

In der nachfolgenden Tabelle sollen nun die Investition in Zahlen und ihre Auswirkungen auf die Bilanzierung nach UGB und IFRS dargestellt werden.

	Investition	UGB		IFRS	
	€	ND	Jahres- abschr. €	ND	Jahres- abschr. €
Ofen	3.957.500,00	15	263.833,33	15	263.833,33
Feuerfest- verkleidung	1.080.000,00	15	72.000,00	3	360.000,00
Summe	5.037.500,00		335.833,33		623.833,33

Abbildung 11: Investition Hubherdofen
Quelle: Eigene Darstellung

Der Hubherdofen besteht aus zwei wichtigen Teilen, dem Ofen und einer Feuerfestverkleidung. Diese Feuerfestverkleidung hat eine viel geringere Nutzungsdauer als der Ofen selbst. (Ein Hubherdofen wird im Durchschnitt 40 bis 50 Jahre – je nach Auslastung – in einem Betrieb verwendet). Um eine lange Nutzungsdauer des Ofens zu gewährleisten, muss die Feuerfestverkleidung regelmäßig ausgetauscht werden.

Nach UGB ist es nun nicht möglich, zwei verschiedene Aktivposten anzusetzen. Es wird die ganze Investition mit einer Nutzungsdauer von 15 Jahren angesetzt und abgeschrieben. Die Feuerfestverkleidung muss trotzdem nach drei Jahren ausgetauscht und neu angeschafft werden. Dieser Austausch wird dann als Aufwand verbucht.

Nach IFRS kommt hier der Komponentenansatz zum Tragen. Mit ca. 20% der Anschaffungskosten kann davon ausgegangen werden, dass die Feuerfestverkleidung eine wesentliche Komponente darstellt. Aus diesem Grund dürfen bzw. müssen daher zwei verschiedene Werte mit einer jeweils unterschiedlichen Nutzungsdauer angesetzt werden. Der Ofen wird mit 15 Jahren Nutzungsdauer und die Verkleidung mit drei Jahren angesetzt. Nach drei Jahren

ist die Verkleidung voll abgeschrieben. Ist dies nicht der Fall, wird der Restbuchwert ausgebucht und die Anschaffung der neuen Verkleidung wird als Zugang eingebucht. Diese neue Verkleidung wird dann wieder auf drei Jahre abgeschrieben.

Die Unterschiede zwischen UGB und IFRS sind in der Jahresabschreibung deutlich ersichtlich. Die jährliche Abschreibung nach IFRS mit € 623.833,33 ist fast doppelt so hoch wie die Jahresabschreibung nach UGB mit € 335.833,33. Die Auswirkungen des Komponentenansatzes und somit der erstmaligen Anwendung der IFRS sind daher keinesfalls als unwesentlich anzusehen.

6. Ausgewählte Rückstellungen

6.1. Die Abfertigungsrückstellung

Die Bildung der Abfertigungsrückstellung ist sowohl nach UGB als auch nach IFRS ein sehr komplexes Themengebiet. Die Berechnung der Höhe dieser Rückstellung beruht in den meisten Fällen auf finanz- oder versicherungsmathematischen Verfahren. Ziel dieses Kapitels soll es aber nicht sein, diese Verfahren detailliert zu erläutern. Vielmehr sollen die Unterschiede zwischen UGB und IFRS und die Auswirkungen einer erstmaligen IFRS-Bilanzierung gezeigt werden.

6.1.1. Die Abfertigungsrückstellung im Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH

Als mittelständischer Industriebetrieb mit hoher Wertschöpfung ist die Stahl Judenburg GmbH nicht nur ein sehr anlagenintensives Unternehmen, sondern auch ein arbeitsintensiver Betrieb. Die Erzeugung der Produkte ist nur mit Hilfe einer großen Anzahl an Arbeitnehmern möglich. Aus diesem Grund spielen bei diesem Unternehmen auch die Leistungen an die Arbeitnehmer eine große Rolle. Zu diesen Leistungen zählt unter anderem die Abfertigungsrückstellung.

Die Rückstellungen sind im Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH von gewichtiger Bedeutung, wie auch aus der, im Anhang dargestellten, Bilanz zum 31.12.2007 ersichtlich ist. In Summe betragen die Rückstellungen 26% der gesamten Bilanzsumme. Dies ist auch der Grund für die Wahl der Rückstellungen, zur Veranschaulichung der Auswirkungen der IFRS-Erstanwendung.

Die Rückstellung für die Abfertigung beträgt 8,6% der Bilanzsumme und 33% der Rückstellungen, d.h. die Abfertigungsrückstellung beträgt ein Drittel der gesamten

Rückstellungen. Die Zahlen zeigen, dass diese Rückstellung einen wesentlichen Teil im Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH darstellt. Deshalb sind die Auswirkungen der Unterschiede zwischen IFRS und UGB auch besonders deutlich zu erkennen. Nach Erläuterung der Behandlung der Abfertigungsrückstellung im UGB und in den IFRS sollen diese Auswirkungen veranschaulicht werden.

6.1.2. Die Behandlung der Abfertigungsrückstellung im UGB

In diesem Kapitel soll ein Einblick in das komplizierte österreichische Abfertigungssystem gegeben werden, um die Unterschiede zu der Behandlung der Abfertigungsrückstellung nach den internationalen Rechnungslegungsstandards zu erkennen.

6.1.2.1. Das österreichische Abfertigungssystem

Die Behandlung der Abfertigung und damit verbunden die Bildung der Abfertigungsrückstellung ist in Österreich sehr komplex. Zurzeit werden von vielen Unternehmen zwei Abfertigungsregelungen angewendet, die „Abfertigung alt“ und für Dienstverträge, die nach dem 31.12.2002 abgeschlossen wurden, die „Abfertigung neu“. Um die Bildung der Abfertigungsrückstellung besser nachvollziehen zu können, sollen in diesem Abschnitt die Grundzüge dieser Abfertigungsregelungen erläutert werden.

Die „Abfertigung alt“ gilt für alle Arbeitsverhältnisse die vor dem 31.12.2002 abgeschlossen wurden. Die Abfertigung stellt ein außerordentliches Entgelt dar, das der Arbeitgeber an den Arbeitnehmer nach Beendigung des Dienstverhältnisses leistet. Ein Anspruch auf die „Abfertigung alt“ besteht allerdings nur, wenn das Arbeitsverhältnis mindestens drei Jahre gedauert hat

und auf anspruchswahrende Art beendet wurde. Abfertigungsanspruch besteht in folgenden Fällen:¹⁴³

- Kündigung durch den Arbeitgeber
- unverschuldete Entlassung
- Tod des Arbeitnehmers
- einvernehmliche Beendigung des Arbeitsverhältnisses
- berechtigter vorzeitiger Austritt des Arbeitnehmers
- Beendigung durch Zeitablauf

Die Höhe des Abfertigungsanspruches orientiert sich an der Dauer des Arbeitsverhältnisses. Nach drei Dienstjahren beträgt der Anspruch zwei Monatsentgelte, nach fünf Jahren drei Monatsentgelte und bei einer Dauer von bis zu 25 Jahren 12 Monatsentgelte.¹⁴⁴

Diese bisherigen Abfertigungsregelungen werden nun mit der „Abfertigung neu“ überdacht und reformiert. Eine grundlegende Änderung stellen hierbei die beitragsorientierten Mitarbeitervorsorgekassen dar. Für Dienstverhältnisse ab dem 31.12.2002 zahlt der Arbeitgeber einen Beitrag von 1,53% des monatlichen Entgeltes sowie allfälliger Sonderzahlungen der Arbeitnehmer an eine MVK. Eingehoben werden die Beiträge vom zuständigen Träger der Krankenversicherung, welcher die Beiträge an die MVK weiterleitet. Anspruch auf Auszahlung der Beiträge hat der Arbeitnehmer grundsätzlich bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Auch bei der neuen Regelung ist zu beachten, dass die Beendigung auf anspruchswahrende Art erfolgt und dass die Dauer des Arbeitsverhältnisses drei Jahre übersteigt.¹⁴⁵

Für Dienstverhältnisse, die vor dem 31.12.2002 abgeschlossen wurden, laufen die Regelungen der „Abfertigung alt“ weiter. Es wird den Arbeitnehmern aber die Möglichkeit geboten, in das neue System überzutreten. Dies erfolgt durch eine schriftliche Einzelvereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber. Im Fall

¹⁴³ Vgl. <http://www.help.gv.at/Content.Node/23/Seite.230018.html>.

¹⁴⁴ Vgl. <http://www.wkw.at/docextern/ArbeitundSoziales/Extern/Arbeitsrecht/Dienstverh%C3%A4ltnisAuf%C3%B6sung/AbfertigungAlt.htm>.

¹⁴⁵ Vgl. Zeiler / Kühteubl (2002), S. 201 – 204.

des Übertritts in das neue System unterscheidet man zwischen Teilübertritt und Vollübertritt.¹⁴⁶

Beim Teilübertritt wird ein Übergangsstichtag gewählt, dieser kann zwischen 01.01.2003 und 31.12.2007 liegen. Die bis zu dem Stichtag erworbenen Abfertigungsansprüche werden eingefroren, und ab dem Stichtag zahlt der Arbeitgeber die Beiträge an die MVK. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses leben die eingefrorenen Ansprüche wieder auf und werden vom Arbeitgeber ausbezahlt. Beim Vollübertritt wechselt der Arbeitnehmer mit 01.01.2003 voll in das neue System. In diesem Fall muss individuell vereinbart werden, wie viel der Arbeitgeber für die bisher erworbenen Ansprüche des Arbeitnehmers in die MVK einbezahlen muss.¹⁴⁷

6.1.2.2. Die Bildung der Abfertigungsrückstellung

Nachdem im vorhergehenden Abschnitt die Grundzüge der österreichischen Abfertigungsregelungen erläutert wurden, soll in diesem Abschnitt die Bildung der Abfertigungsrückstellung erklärt werden.

Die Tatsache, dass überhaupt eine Rückstellung gebildet werden muss, ist im § 198 Abs. 8 Z 4 a) UGB geregelt. Diese Gesetzesstelle besagt, dass insbesondere für Anwartschaften auf Abfertigungen Rückstellungen zu bilden sind.¹⁴⁸

Die Regelungen des § 198 UGB beziehen sich aber nur auf das System der „Abfertigung alt“. Wie im letzten Kapitel erläutert, gilt für Dienstverhältnisse ab dem 31.12.2002 die „Abfertigung neu“. Bei diesem System zahlt der Arbeitgeber 1,53% der Lohn- und Gehaltssumme an eine MVK, welche dann die Verpflichtung zur Zahlung der Abfertigung an die Arbeitnehmer übernimmt.¹⁴⁹ Die 1,53% stellen

¹⁴⁶ Vgl. Seicht (2002), S. 302 – 303.

¹⁴⁷ Vgl. Seicht (2002), S. 302 – 303.

¹⁴⁸ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 4 a UGB, 37. Auflage, Stand 15.01.2008.

¹⁴⁹ Vgl. Mayr (2008), S. 161.

für den Arbeitgeber einen Aufwand dar, die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung ist nicht mehr gegeben.

Daraus lässt sich ableiten, dass die Bildung einer Abfertigungsrückstellung dann erforderlich ist, wenn Mitarbeiter im Unternehmen sind, deren Dienstverhältnisse vor dem 31.12.2002 begonnen haben und welche nicht voll in das neue Abfertigungssystem gewechselt sind. Zusätzlich muss eine Abfertigungsrückstellung gebildet werden, wenn Abfertigungszahlungen über das gesetzliche Ausmaß ausbezahlt werden. Da der Abfertigungsaufwand schon während des Arbeitsverhältnisses wirtschaftlich verursacht wird (und nicht erst zum Zeitpunkt der Auszahlung), muss zum Zweck der periodengerechten Gewinnermittlung eine Rückstellung gebildet werden.¹⁵⁰

Die Höhe der Rückstellung für Abfertigungen wird gesetzlich geregelt. Der § 211 Abs. 2 UGB besagt, dass die Höhe der Abfertigungsrückstellung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bestimmen ist.¹⁵¹ Weiters sagt diese Gesetzesstelle, dass „vereinfachend auch ein bestimmter Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag angesetzt werden darf, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen“¹⁵².

Grundsätzlich soll die Abfertigungsrückstellung also nach versicherungsmathematischen Berechnungsmethoden bestimmt werden. Eine solche Berechnung müsste die Wahrscheinlichkeit jeder möglichen Beendigung des Dienstverhältnisses berücksichtigen. Zusätzlich müssten auch der Zeitpunkt der Beendigung und die Höhe der dabei anfallenden Abfertigungszahlung bekannt sein. Eine versicherungsmathematische Ermittlung der Abfertigungsrückstellung wäre aus diesen Gründen mit einer wesentlichen Ungewissheit belastet. Der Fachsenat für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder kommt in seinem Fachgutachten KFS RL2 zu dem Schluss, dass ein finanzmathematisches Berechnungsverfahren für die Ermittlung

¹⁵⁰ Vgl. Mayr (2008), S. 161.

¹⁵¹ Vgl. § 211 Abs. 2 UGB, 37. Auflage, Stand 15.01.2008.

¹⁵² § 211 Abs. 2 UGB, 37. Auflage, Stand 15.01.2008.

der Abfertigungsrückstellung auch geeignet ist. Das Ergebnis einer finanzmathematischen Berechnung unterscheidet sich im Regelfall nicht erheblich von dem einer versicherungsmathematischen Berechnungsvariante.¹⁵³

Bei einer Berechnung der Abfertigungsrückstellung nach finanzmathematischen Grundsätzen sind für jeden Arbeitnehmer folgende Faktoren zu berücksichtigen:¹⁵⁴

- Eintrittszeitpunkt in das Unternehmen (ergibt die bisherige Dienstzeit)
- Übertrittszeitpunkt in den Ruhestand (ergibt mit dem Eintrittszeitpunkt die gesamte Dienstzeit)
- der Abfertigungsanspruch zum Übertrittszeitpunkt in den Ruhestand
- der Rechnungszinssatz

Nach Ermittlung der Faktoren kann eine finanzmathematische Berechnung mit folgender Formel durchgeführt werden:¹⁵⁵

$$\text{Maßgebender Abfertigungsanspruch} \quad \times \quad \frac{\text{Renten-Endwertfaktor f. d. bisherige Dienstzeit}}{\text{Renten-Endwertfaktor f. d. gesamte Dienstzeit}}$$

Es soll an dieser Stelle nicht näher auf die finanzmathematische Berechnung der Abfertigungsrückstellung eingegangen werden, da dies nicht Ziel dieses Kapitels sein soll.

Ein mögliches Berechnungsverfahren stellt das Teilwertverfahren dar. Dieses Verfahren stammt aus dem Steuerrecht und wird von der Stahl Judenburg GmbH für die Ermittlung der Abfertigungsrückstellung nach UGB angewendet. Aus diesem Grund soll das Teilwertverfahren an dieser Stelle kurz erläutert werden.

Beim Teilwertverfahren errechnet sich die Abfertigungsrückstellung vom Eintrittszeitpunkt des Dienstnehmers bis zum vorgesehenen Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses. Die Rückstellung wird also gleichmäßig

¹⁵³ Vgl. KFS RL2, S. 8 – 11.

¹⁵⁴ Vgl. KFS RL2, S. 12.

¹⁵⁵ Vgl. KFS RL2, S. 13.

über die ganze Dienstzeit verteilt. Sollte es zu Veränderungen des Anspruchs kommen, werden diese Änderungen beim Teilwertverfahren über die gesamte Laufzeit verteilt und nicht nur über die verbleibende Laufzeit.¹⁵⁶

6.1.3. Die Behandlung der Abfertigungsrückstellung in den IFRS

6.1.3.1. Allgemeines

Nach der Darstellung der Behandlung von Abfertigungsrückstellungen im UGB soll in diesem Abschnitt die Abfertigung in der internationalen Rechnungslegung erläutert werden. Dies gestaltet sich allerdings als schwierig, da viele nationale Rechnungslegungssysteme stark differenzierte Modelle zur Behandlung von Abfertigungen verwenden. In sehr vielen Ländern ist diese Form der Leistung an die Arbeitnehmer gar nicht bekannt.

In den IFRS regelt IAS 19 die Bilanzierung und Bewertung aller Formen von kurz- oder langfristigen Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer. Trotz des großen Umfangs und der Komplexität des Standards wird die Abfertigung weder in den Definitionen noch in den Erläuterungen des IAS 19 explizit erwähnt.¹⁵⁷ Dies stellt die Literatur vor die Herausforderung, die österreichischen Abfertigungen in eine der folgenden Kategorien des IAS 19 einzuordnen:¹⁵⁸

- kurzfristige Leistungen an Arbeitnehmer (z.B. Löhne oder Gehälter)
- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (z.B. Renten)
- andere langfristige Leistungen an Arbeitnehmer (z.B. Jubiläumsgelder)
- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (z.B. Altersteilzeit)

Die Zuordnung der Abfertigungen in eine dieser Kategorien ist in der Literatur kein unumstrittenes Thema, da keine der Kategorien zu 100% mit dem

¹⁵⁶ Vgl. http://www.steuerverein.at/einkommensteuer/08_rueckstellungen_04.html.

¹⁵⁷ Vgl. *Prachner / Bernegger / Rudorfer* (2000), S. 145.

¹⁵⁸ Vgl. IAS 19 IN2.

österreichischen Abfertigungssystem vergleichbar ist. Nach Analyse aller vier Kategorien sind die Abfertigungsleistungen am ehesten zu den Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zählen.¹⁵⁹ Diese Leistungen sind im IAS 19 als solche definiert, die dem Arbeitnehmer zu bezahlen sind, wenn der Arbeitgeber das Arbeitsverhältnis vorzeitig beendet oder wenn der Arbeitnehmer sich entscheidet, für diese Leistung seine freiwillige Freisetzung zu akzeptieren.¹⁶⁰

IAS 19 regelt sowohl die Bilanzierung von beitragsorientierten Plänen als auch die Bilanzierung von leistungsorientierten Plänen, wobei sich die Behandlung von Ersterem als weitaus unkomplizierter erweist. Bei den beitragsorientierten Plänen werden in regelmäßigen Abständen Beiträge geleistet, die ihrer Höhe nach feststehen. Eine Bilanzierung ist nicht erforderlich, außer der Arbeitgeber ist mit der Zahlung der Beiträge in Verzug oder bezahlt diese im Voraus.¹⁶¹ Die Behandlung von leistungsorientierten Plänen gestaltet sich indes schwieriger und ist deshalb Hauptinhalt des IAS 19. Die laufenden Aufwendungen des Arbeitgebers sind mit versicherungsmathematischen Berechnungsverfahren zu ermitteln und erfordern oft die Erstellung von Expertengutachten.¹⁶² Die Höhe der Abfertigungsrückstellung nach IFRS wird mit leistungsorientierten Plänen ermittelt. Dabei kommt die Methode der laufenden Einmalprämien zur Anwendung, welche im folgenden Kapitel kurz erläutert wird.

6.1.3.2. Die Methode der laufenden Einmalprämien

Der IAS 19 gibt ein Anwartschaftsbarwertverfahren zur Berechnung der Abfertigungsrückstellung vor, nämlich das Verfahren der laufenden Einmalprämien („Projected Unit Credit Method“). Diese Methode ist verpflichtend anzuwenden, alternative Berechnungsverfahren sind nicht erlaubt.

¹⁵⁹ Vgl. *Rhiel* in Haufe (2007), Rz. 2 und *Schruff / Zeimes* in Wiley (2007), Rn. 31.

¹⁶⁰ Vgl. *IAS 19 IN8*.

¹⁶¹ Vgl. *Rhiel* in Haufe (2007), Rz. 8 – 9.

¹⁶² Vgl. *Schruff / Zeimes* in Wiley (2007), Rn. 49 – 50.

Für die Anwendung der Methode der laufenden Einmalprämien und die Berechnung des Verpflichtungsumfangs werden folgende versicherungsmathematische Annahmen benötigt:¹⁶³

- demographische Annahmen
 - Lebenserwartung
 - Fluktuation
 - Anteil der Dienstnehmer mit Angehörigen
- finanzielle Annahmen
 - Zinssatz
 - künftige Gehaltssteigerungen

Diese versicherungsmathematischen Annahmen sollen schlüssig sein und sind sorgfältig und mit der nötigen Vorsicht zu ermitteln. Der Zinssatz zur Abzinsung ist auf der Grundlage der am Bilanzstichtag erzielbaren Renditen von qualifizierten Industriebanken zu wählen. Sind solche Industriebanken nicht verfügbar, sollen stattdessen die am Bilanzstichtag geltenden Renditen für Regierungsanleihen verwendet werden.¹⁶⁴

Zusätzlich sind noch unternehmensinterne Daten, wie das Eintrittsdatum des Dienstnehmers oder der geplante Übergang in den Ruhestand, zu berücksichtigen.

Nach Ermittlung aller relevanten Annahmen und Daten kann der Verpflichtungsumfang, welcher den Barwert der am Stichtag geleisteten und unternehmerisch bewerteten Ansprüche des Arbeitnehmers darstellt, berechnet werden. Der Verpflichtungsumfang erhöht sich in jedem Geschäftsjahr um die Aufzinsung und den Barwert der im Geschäftsjahr neu geleisteten Ansprüche.¹⁶⁵

Nach den IFRS hat eine Ansparung der Rückstellung über jenen Zeitraum zu erfolgen, über den der Anspruch erworben wird. Für die Abfertigungsrückstellung würde dies bedeuten, dass nach Erreichen eines 25-jährigen Dienstverhältnisses keine neuen Ansprüche erworben werden. Nach diesen 25 Dienstjahren ist bei

¹⁶³ Vgl. Rohatschek / Schwartz (2002), S. 109.

¹⁶⁴ Vgl. IAS 19.78.

¹⁶⁵ Vgl. Rhiel in Haufe (2007), Rz. 25.

der Berechnung des Verpflichtungsumfanges nur mehr die Zinskomponente zu berücksichtigen.

6.1.3.3. Die Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste

Im Rahmen der leistungsorientierten Pläne können versicherungsmathematische Gewinne und Verluste entstehen. Gründe für dieses Entstehen sind beispielsweise:¹⁶⁶

- unerwartet niedrige oder hohe Gehalts- und Lohnsteigerungen
- eine unerwartete Änderung von demographischen Annahmen (z.B. Sterblichkeit)
- eine unerwartete Änderung des Zinssatzes

Langfristig können sich diese versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste aber kompensieren. Aus diesem Grund ermöglicht der IAS 19 die Anwendung einer so genannten Korridormethode. Diese besagt, dass innerhalb eines bestimmten Korridors versicherungsmathematische Gewinne und Verluste nicht erfasst werden müssen. In diesem Fall besteht aber keine Verpflichtung zur Anwendung der Methode, d.h. Unternehmen können alle versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste erfassen.¹⁶⁷

Die Anwendung der Korridormethode wird dem bilanzierenden Unternehmen also nicht verpflichtend vorgeschrieben, wie der Korridor aussehen soll, allerdings schon. Bei Anwendung der Methode sind nach IAS 19 in jedem Fall alle versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste zu erfassen, welche aus dem Korridor von zehn fallen.¹⁶⁸ Dies bedeutet dass, der Unternehmer alle versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste erfassen muss, welche 10% des Verpflichtungsumfanges über- oder unterschreiten.

¹⁶⁶ Vgl. IAS 19.94.

¹⁶⁷ Vgl. IAS 19.95.

¹⁶⁸ Vgl. IAS 19.95.

6.1.4. Die Auswirkungen der IFRS-Erstanwendung auf den Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH

Die Abfertigungsrückstellung der Stahl Judenburg GmbH stellt einen wesentlichen Teil der gesamten Rückstellungen dar. Umso schwerwiegender können sich Unterschiede in der Anwendung von UGB und IFRS auf das Bilanzbild auswirken.

In der STJ GmbH wird sowohl nach UGB als auch nach IFRS die Berechnung der Rückstellung und somit die Anwendung der Verfahren ausgelagert. Das Unternehmen stellt die relevanten Daten zur Verfügung und lässt sich daraus ein versicherungsmathematisches Gutachten erstellen. Für die Berechnung der Abfertigungsrückstellung sind folgende Daten erforderlich:

- Name oder Personalnummer
- Geschlecht
- Geburtsdatum
- Eintrittsdatum
- Bezug

Bei der Erstellung des UGB-Jahresabschlusses wird zur Ermittlung der Abfertigungsrückstellung das Teilwertverfahren verwendet. Laut dem, von der Stahl Judenburg GmbH in Auftrag gegebenen Gutachten, ist die Rückstellung nach diesem Verfahren der Unterschiedsbetrag zwischen

- dem Barwert der zukünftigen Versorgungsleistungen und
- dem Barwert der gleich hohen Jahresbeiträge, mit denen die noch verbleibende Aktivitätszeit aufwandsmäßig zu belasten ist.

Bei der Bilanzierung nach IFRS kommt zur Ermittlung der Abfertigungsrückstellung nun die Methode der laufenden Einmalprämien zur Anwendung. Dabei handelt es sich wie beim Teilwertverfahren um ein Anwartschaftsbarwertverfahren, trotzdem kommen die zwei Methoden zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Nach Gegenüberstellung der versicherungsmathematischen Gutachten nach IFRS und UGB kann man wesentliche Unterschiede erkennen. Die ermittelte Abfertigungsrückstellung nach IFRS ist um 18% höher als jene nach UGB, d.h. die Methode der laufenden Einmalprämien aus dem IAS 19 führt zu einer um 18% höheren Abfertigungsrückstellung als das Teilwertverfahren nach UGB.

Dieses Bilanzierungsbeispiel aus der Stahl Judenburg GmbH verdeutlicht die Auswirkungen, die eine erstmalige Anwendung der IFRS haben kann. In vielen Fällen führen nur kleine Unterschiede in Definitionen und Regelungen zu großen Veränderungen im Bilanzbild der betreffenden Unternehmen. Ein weiteres Rückstellungsbeispiel soll diese Auswirkungen der IFRS-Anwendung im nächsten Abschnitt noch besser verdeutlichen.

6.2. Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen

6.2.1. Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen im Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH

Als zweite Rückstellungsart neben der Abfertigungsrückstellung soll nun die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen behandelt werden. Diese Rückstellung ist eine Besonderheit des nationalen Handelsrechtes und deshalb von besonderer Brisanz bei der Betrachtung der Auswirkungen einer erstmaligen Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards.

In der Bilanz der Stahl Judenburg GmbH zum 31.12.2007 beträgt die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, welche unter den sonstigen Rückstellungen ausgewiesen wird, 7,4% der gesamten Rückstellungen. Es handelt sich bei dieser Rückstellungsart also keineswegs um einen unwesentlichen Bestandteil des Jahresabschlusses des Unternehmens.

In diesem Kapitel soll nun die unterschiedliche Behandlung dieses Bilanzierungsbereiches in den IFRS und im UGB dargestellt werden. Im Anschluss wird gezeigt, welche Auswirkungen die differenzierte Betrachtungsweise auf das Bilanzbild der Stahl Judenburg GmbH haben wird.

6.2.2. Die Behandlung der Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen im UGB

Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen zählt im österreichischen Recht zu den Aufwandsrückstellungen. Aus diesem Grund wird zuerst auf die Bildung der Aufwandsrückstellung im UGB eingegangen und danach die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen detailliert behandelt.

Die Aufwandsrückstellungen sind im UGB im § 198 Abs. 4 Z 2 geregelt und zählen zu den sonstigen Rückstellungen. Das Gesetz erlaubt, dass Rückstellungen „... für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder „des Zeitpunkts“ ihres Eintritts unbestimmt sind“¹⁶⁹.

Nach dieser Definition unterscheiden sich Aufwandsrückstellungen von Verbindlichkeitsrückstellungen dadurch, dass für ihre Bildung keine rechtliche oder wirtschaftliche Verpflichtung gegenüber Dritten notwendig ist. Vielmehr stellt die Aufwandsrückstellung eine Verbindlichkeit des bilanzierenden Unternehmens gegenüber sich selbst dar. Aus diesem Grund werden Aufwandsrückstellungen auch oft als Innenverpflichtungen bezeichnet. Diese Rückstellungen werden dann gebildet, wenn das betreffende Unternehmen in der letzten Periode bestimmte Aufwendungen (z.B. Reparaturen) unterlassen hat, die aber notwendig sind, um einen unveränderten Geschäftsbetrieb zu gewährleisten.¹⁷⁰

¹⁶⁹ § 198 Abs. 4 Z 2 UGB, 37. Auflage, Stand 15.01.2008.

¹⁷⁰ Vgl. Winnefeld (2002), S. 551 – 552.

Wichtige Voraussetzung zur Bildung einer solchen Aufwandsrückstellung ist also das Vorhandensein einer, genau umschriebenen, Aufwendung. Dies ist eine grundsätzliche Voraussetzung zur Bildung einer Rückstellung, hat aber bei den Aufwandsrückstellungen eine besondere Bedeutung, da es keine Verpflichtung gegenüber Dritten gibt. Zusätzlich muss die Rückstellung diesem oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sein. Eine letzte Voraussetzung ist, dass die Aufwendung am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher sein muss. Die Wahrscheinlichkeit oder Sicherheit ist gegeben, wenn sich der Unternehmer den zu tätigen Aufwendungen nicht entziehen kann, um einen gewöhnlichen Geschäftsbetrieb zu gewährleisten.¹⁷¹

Als einzige Einschränkung wird im österreichischen UGB die Bedingung genannt, dass die Aufwandsrückstellung den GoB entsprechen muss. Beispiele für Aufwandsrückstellungen wären z.B.:¹⁷²

- freiwillige Abraumbeseitigung
- Kulanzrückstellung
- Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen
- freiwillige Entsorgung und Rekultivierung
- unterlassener Forschungs- und Reklameaufwand

Die Aufwandsrückstellungen sind ein in der Literatur sehr umstrittenes Themengebiet. Viele Kritiker bemängeln eine fehlende Objektivität bei der Bildung der Aufwandsrückstellungen. Auf Grund der fehlenden Verpflichtung gegenüber Dritten ist die Bestimmung der Sachverhalte, für die künftige Ausgaben passiviert werden dürfen, besonders problematisch. Es ist im Einzelfall oft nicht klar erkennbar, ob die Rückstellung eine zulässige Vorsorge für eine konkrete Aufwendung darstellt oder eine allgemeine Vorsorge mit Rücklagencharakter ist. Die daraus resultierenden Gestaltungs- und Manipulationsmöglichkeiten führen zu einer eingeschränkten Kontrollierbarkeit der Aufwandsrückstellungen und aus diesem Grund zu lauter Kritik.¹⁷³

¹⁷¹ Vgl. *Clemm / Erle* in Beck'scher Bilanzkommentar (1999), Anm. 305 – 307.

¹⁷² Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2008), S. 293.

¹⁷³ Vgl. *Clemm / Erle* in Beck'scher Bilanzkommentar (1999), Anm. 302.

Eine der häufigsten Formen der Aufwandsrückstellungen stellt in Österreich die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen dar. Diese Rückstellung ist also eine Innenverpflichtung, welche gebildet wird, weil das Unternehmen im abgelaufenen Geschäftsjahr Aufwendungen unterlassen hat, die notwendig gewesen wären. In vielen Fällen werden z.B. Großreparaturen an Anlagen oder Generalüberholungen an Flugzeugen oder Schiffen nicht durchgeführt. Besonders wenn die Auftragslage gut ist, werden solche Generalüberholungen gern von den Unternehmen verschoben, um weitere Aufträge abzuwickeln. Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen wird den Erträgen aus den zusätzlichen Aufträgen als Aufwendung gegenübergestellt.

Eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen wird also für solche Reparaturen und Überholungen gebildet, die am Bilanzstichtag bereits erforderlich waren, aber in das nächste Geschäftsjahr verschoben wurden. Zu dieser Rückstellung zählen Instandsetzungen, Wartungen und Inspektionen, d.h. alle Maßnahmen und vorbeugenden Maßnahmen zur Gewährleistung eines gewöhnlichen Geschäftsbetriebes.¹⁷⁴

6.2.3. Die Behandlung der Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen in den IFRS

Nach Betrachtung der österreichischen Regelungen soll die Thematik einer Rückstellung gegenüber sich selbst nach den internationalen Rechnungslegungsstandards behandelt werden. Neben dem IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ regelt das IASB die Rückstellungen hauptsächlich im IAS 37. Dieser Standard beinhaltet die Themenbereiche Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen. Im Folgenden sollen zuerst die Kriterien zur Rückstellungsbildung in den IFRS beschrieben werden. Danach kann festgestellt werden, ob die Bildung von Aufwandsrückstellungen auch in der internationalen Rechnungslegung zulässig ist.

¹⁷⁴ Vgl. Winnefeld (2002), S. 551.

In den IFRS werden Rückstellungen als Schulden definiert, die bezüglich ihrer Höhe oder ihrer Fälligkeit ungewiss sind. „Eine Rückstellung ist ausschließlich dann anzusetzen, wenn:

- einem Unternehmen aus einem Ereignis aus der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) entstanden ist;
- es wahrscheinlich ist (d.h. mehr dafür als dagegen spricht), dass zur Erfüllung der Verpflichtung ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichen Nutzen erforderlich ist; und
- eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.“¹⁷⁵

Als erstes Kriterium wird im Standard also das Vorliegen einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung genannt. Eine rechtliche Verpflichtung beruht auf einem Vertrag, einem Gesetz oder einer anderen Rechtsgrundlage. Eine faktische Verpflichtung hingegen beruht auf keinem Vertrag. Vielmehr wird vorausgesetzt, dass das bisherige Vorgehen und Verhalten eines Unternehmens bei Dritten Erwartungen geweckt hat, dass das Unternehmen bestimmten Verpflichtungen nachkommen wird.¹⁷⁶ Diese bestehende Verpflichtung muss nun aus einem Ereignis aus der Vergangenheit resultieren. Diese Einschränkung verhindert eine Bildung von Rückstellungen für zukünftige Ereignisse.¹⁷⁷

Im zweiten Punkt der Aufzählung wird das Wahrscheinlichkeitskriterium genannt. Eine Rückstellung darf nur angesetzt werden, wenn sie auch wahrscheinlich ist, d.h. zu mehr als 50% eintreten wird. Ist das Eintreten der Verpflichtung nur möglich und nicht wahrscheinlich, dann handelt es sich um eine Eventualverbindlichkeit.

Die dritte und letzte Voraussetzung bezieht sich auf die Verlässlichkeit der Schätzung der Rückstellung. Nur wenn der Betrag, welcher zur Begleichung der Verpflichtung benötigt wird, auch verlässlich geschätzt werden kann, darf eine

¹⁷⁵ IFRS (2006), S. 1229.

¹⁷⁶ Vgl. Winnefeld (2002), S. 495.

¹⁷⁷ Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2006), S. 399.

Rückstellung gebildet werden. Grundsätzlich kann man davon ausgehen, dass eine verlässliche Schätzung vorgenommen werden kann.¹⁷⁸

Nach ausführlicher Darstellung der Bildungskriterien in den IFRS kann daraus abgeleitet werden, ob eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, wie sie im UGB zu finden ist, gebildet werden darf. Damit in den IFRS eine Rückstellung gebildet werden kann, muss eine rechtliche oder faktische Verpflichtung gegenüber Dritten bestehen, d.h. es muss eine so genannte Außenverpflichtung des Unternehmens vorliegen. Die dritte Partei muss nicht bekannt sein, sie muss aber vorhanden sein.¹⁷⁹ Für Innenverpflichtungen, wie sie die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen darstellen, darf nach IAS 37 also keine Rückstellung gebildet werden. Mit dieser strengen Regelung soll verhindert werden, dass Rückstellungen für allgemeine Vorsorgen mit Rücklagencharakter gebildet werden.¹⁸⁰

Eine Analyse der Kriterien zur Bildung einer Rückstellung nach den IFRS hat also ergeben, dass die österreichische Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen in den IFRS nicht gebildet werden darf. Welche Auswirkungen dieser große Unterschied zwischen UGB und IFRS auf den Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH haben wird, soll im nächsten Abschnitt veranschaulicht werden.

6.2.4. Die Auswirkungen der IFRS-Erstanwendung auf den Jahresabschluss der Stahl Judenburg GmbH

In den vorhergehenden Abschnitten wurden die theoretischen Aspekte und Kriterien zur Bildung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen erläutert und festgestellt, dass es nach den Regeln der internationalen Rechnungslegungsstandards nicht erlaubt ist, eine solche

¹⁷⁸ Vgl. Hayn in Wiley (2007), 36.

¹⁷⁹ Vgl. Hayn in Wiley (2007), 33.

¹⁸⁰ Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2006), S. 417.

Rückstellung zu bilden. Betrachtet man nun die praktischen Auswirkungen, so kann man erkennen, dass diese Feststellung zu wesentlichen Änderungen des Bilanzbildes eines erstanwendenden Unternehmens führen kann. Es kommt dabei immer auf die Höhe der Aufwandsrückstellungen nach UGB an.

Es wurde schon erwähnt, dass die Stahl Judenburg GmbH Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen in der Höhe von 7,4% der gesamten Rückstellungen bildet. Wie nun festgestellt wurde, erfüllt diese Rückstellung die Kriterien zur Rückstellungsbildung nach IFRS nicht, d.h. die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen darf bei einer erstmaligen Anwendung der IFRS nicht übernommen werden. Nur jene Rückstellungen, welche den IFRS-Regelungen entsprechen, dürfen auch in die IFRS-Bilanz übernommen werden. Nach UGB wird die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen natürlich weitergeführt.

Diese Unterscheidung zwischen UGB und IFRS führt bei der Stahl Judenburg GmbH zu zwei völlig unterschiedlichen Bilanzbildern. An solchen Beispielen kann man gut erkennen, dass nur kleine Unterschiede der Definitionen in der Praxis zu wesentlichen Änderungen und Verschiebungen führen können.

7. Schlussbetrachtung

Wie sehr die Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften in den letzten Jahren gewachsen ist, zeigt die weltweite Anwendung der IFRS. In einem Großteil der wichtigsten Wirtschaftsnationen ist eine Bilanzierung ohne IFRS nicht mehr denkbar. Diese Tatsache zeigt sich auch im Konvergenzprojekt mit dem amerikanischen Standardsetter, in dem versucht wird, die Unterschiede zwischen den IFRS und dem amerikanischen US-GAAP zu minimieren und einheitliche internationale Rechnungslegungsvorschriften zu schaffen.

Das IASB ist sich der wachsenden Bedeutung der Standards bewusst und versucht in einem kontinuierlichen Modernisierungsprozess diese zu verbessern. Jährlich werden einige neue oder überarbeitete Standards vom IASB veröffentlicht. Dies hat für die nach IFRS bilanzierenden Unternehmen zur Folge, dass ihre Mitarbeiter sich laufend weiterbilden müssen.

Die IFRS sind wie die meisten Rechnungslegungssysteme ein komplexes Regelwerk, dessen Anwendung sich nicht immer einfach gestaltet. Zusätzlich ist zu beachten, dass die IFRS in sehr vielen Bereichen, von den nationalen Rechnungslegungsvorschriften abweichen. Die IFRS verfolgen das Ziel, den Abschlussadressaten möglichst viele Informationen zu geben und vernachlässigen dabei etwa das Vorsichtsprinzip.

Diese Ausarbeitung hat gezeigt, dass eine erstmalige Anwendung der IFRS zu einem erheblichen Arbeits- und Kostenaufwand führen kann und dass die Unterschiede zwischen IFRS und UGB in einigen Bilanzierungsbereichen zu großen Änderungen im Bilanzbild führen können. In dieser Ausarbeitung werden die Unterschiede besonders anhand des SAV und den Rückstellungen gezeigt. Es gibt aber in nahezu allen Bilanzierungsbereichen größere oder kleinere Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen.

Ziel der Arbeit war es, dem Leser die erstmalige Anwendung der IFRS näherzubringen und einige der eben angesprochenen Unterschiede darzustellen. Die Wahl der Kapitel und Themenbereiche orientierte sich an der mittelständischen Stahl Judenburg GmbH, welche gegenwärtig diese erstmalige Anwendung vollzieht. Die dargestellten Beispiele sollten die Auswirkungen einer IFRS-Bilanzierung verdeutlichen und zeigen, zu welchen wesentlichen Änderungen eine IFRS-Anwendung führen kann.

Abschließend ist zu sagen, dass der weltweite Trend eindeutig in Richtung IFRS geht. In den nächsten Jahren werden sich immer mehr Unternehmen und Länder mit dem Thema IFRS auseinandersetzen und die Standards anwenden. Es ist eindeutig zu erkennen, dass die Bilanzierungspraxis sich von den nationalen Rechnungslegungsvorschriften abwendet und zu den IFRS tendiert. Viele Standardsetter, wie z.B. auch Deutschland, reagieren mit einer Anpassung ihrer nationalen Regelungen an die internationalen Standards. Doch es werden auch viele kritische Stimmen laut, dass sich die IFRS in eine falsche Richtung entwickeln und nicht die geeigneten Regelungen für eine internationale Rechnungslegung sind. Kritiker sind der Meinung, dass die IFRS den Unternehmen zu viele Ermessensspielräume bieten und somit die aktuelle Wirtschaftskrise fördern. Es wird sich zeigen, ob sich in Zukunft alle Unternehmen mit einer IFRS-Anwendung auseinandersetzen müssen, oder ob der Trend doch wieder in Richtung nationaler Regelungen gehen wird.

Literaturverzeichnis

Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan (2003): Bilanzen, 7. Aufl., Düsseldorf 2003

Baldia, Patrick (16.10.2008): Gefährlicher Abwärtstrend, Internationale Bilanzierungsregeln lassen Verluste noch schlimmer aussehen, in: Die Presse 2008, S. 7

Ballwieser, Wolfgang / Dobler, Michael (2007): Kommentierung zu IAS 32, IAS 39 und IFRS 4, in: Wiley Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS 2007, 3. Aufl., hrsg. von Wolfgang Ballwieser et al.

Beine, Frank / Nardmann, Hendrik (2007): Kommentierung zu IAS 17 in: Wiley Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS 2007, 3. Aufl., hrsg. von Wolfgang Ballwieser et al.

Bergthaler, Michael (2005): Die freiwillige Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IFRS und daraus folgende Auswirkungen auf das interne Bankenrating nach Basel II, Wien 2005

Clemm, Hermann / Erle, Bernd (1999): Kommentierung zu § 249 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 4. Aufl., hrsg. von Wolfgang D. Budde et al., München 1999

Doralt, Werner (2008): Kodex des österreichischen Rechts – Unternehmensrecht, 37. Aufl., Stand 15.01.2008, Wien 2008

Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald (2008): Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1 – Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse, 12. Aufl., Wien 2008

Ellrott, Helmut / Schmidt-Wendt, Dietrich (1999): Kommentierung zu § 255 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 4. Aufl., hrsg. von Wolfgang D. Budde et al., München 1999

Fachgutachten KFS RL2 des Fachsenats für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung von Abfertigungsverpflichtungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes vom 15.1.1992

Focken, Elke / Schaefer, Wiebke (2004): Umstellung der Bilanzierung des Sachanlagevermögens auf IAS/IFRS – ein Praxisbeispiel, in: Betriebs Berater, 59. Jg. (2004), Heft 43, S. 2343 – 2349

Fröhlich, Christoph (2007): Praxis der Konzernrechnungslegung, In über 300 Beispielen zum Konzernabschluss nach IFRS und UGB, 2. Aufl., Wien 2007

Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea (1992): Kommentierung zu §§ 203 und 204 UGB, in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Band, hrsg. von Manfred Straube, Wien 1992

Grünberger, David (2008): IFRS 2008, Ein systematischer Praxisleitfaden, 6. Aufl., Wien 2008

Hauer, Georg / Schneider, Klaus (2007): Schnelleinstieg IFRS, 1. Aufl., München 2008.

Hayn, Sven (2007): Kommentierung zu IFRS 1, in: Wiley Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS 2007, 3. Aufl., hrsg. von Wolfgang Ballwieser et al.

Hinz, Michael (2005): Rechnungslegung nach IFRS, Konzept Grundlagen und erstmalige Anwendung, München 2005

Hoffmann, Wolf-Dieter / Lüdenbach, Norbert (2004): Abschreibung von Sachanlagen nach dem Komponentenansatz von IAS 16, in: Betriebs Berater, 59. Jg. (2004), Heft 7, S. 375 – 377

Hoffmann, Wolf-Dieter / Zeimes, Markus (2007): Kommentierung zu IFRS 1, in: Haufe IFRS-Kommentar, 5. Aufl., hrsg. von Norbert Lüdenbach und Wolf-Dieter Hoffmann

International Financial Reporting Standards IFRS 2008 Bound Volume: Including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as approved for issue by the IASB at 1 January 2008, hrsg. von IASB, 2008

International Financial Reporting Standards IFRS, Einschließlich International Accounting Standards IAS und Interpretationen, IDW Textausgabe, 3. Aufl., Düsseldorf 2006

International Financial Reporting Standards IFRS, Einschließlich International Accounting Standards IAS und Interpretationen, IDW Textausgabe, 4. Aufl., Düsseldorf 2008

Knorr, Liesel (2005): Der Komponentenansatz – Atomisierung oder Gruppierung?, in: Accounting (2005), Heft 3, S. 6 – 8

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (2003): IFRS 1 – Erstmalige Anwendung der IFRS, Deutschland, September 2003

Küting, Karlheinz / Ranker, Daniel (2007): Umsetzung des Komponentenansatzes bei Immobilien in der IFRS-Bilanzierung, in: Der Betrieb, 60. Jg. (2007), Heft 14, S. 753 – 758

- Mayr, Peter* (2008): Die Rückstellung für Abfertigungen, in: Rechnungswesen für die Praxis (2008), Heft 6, S. 161 – 167
- Mujkanovic, Robin / Raatz, Pascal* (2008): Der Component Approach nach IAS 16 im HGB-Abschluss?, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 8. Jg. (2008), Heft 4, S. 245 – 250
- Müller, Stefan* (2007): IFRS: Grundlagen und Erstanwendung, Gestaltung und Auswirkungen der Umstellung, Berlin 2007
- Peemöller, Volker H.* (2007): Kommentierung zu IAS 1 und IAS 16, in: Wiley Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS 2007, 3. Aufl., hrsg. von Wolfgang Ballwieser et al.
- Pellens, Bernhard / Fülbier, Rolf Uwe / Gassen, Joachim* (2006): Internationale Rechnungslegung – IFRS 1 bis 7, IAS 1 bis 41, IFRIC Interpretationen, Standardentwürfe, 6. Aufl., Stuttgart 2006
- Prachner, Gerhard / Bernegger, Horst / Rudorfer, Angelika* (2000): Einordnung von Abfertigungsansprüchen unter IAS 19, in: Recht und Rechnungswesen aktuell (2000), Heft 5, S. 145 - 150
- Rhiel, Raimund* (2007): Kommentierung zu IAS 19, in: Haufe IFRS-Kommentar, 5. Aufl., hrsg. von Norbert Lüdenbach und Wolf-Dieter Hoffmann
- Rohatschek, Roman / Schwartz, Gerhard* (2002): Zweifelsfragen bei der Bilanzierung von gesetzlichen Abfertigungsverpflichtungen nach IAS und HGB, in: Recht und Rechnungswesen aktuell (2002), Heft 4, S. 108 – 111
- Seicht, Gerhard* (2002): Die „Abfertigung Neu“, in: Recht und Rechnungswesen aktuell (2002), Heft 10, S. 299 – 305

Wagenhofer, Alfred (2003): Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS / IFRS, Grundkonzepte, Bilanzierung, Bewertung, Angaben, Umstellung und Analyse, 4. Aufl., Frankfurt / Wien 2003

Winnefeld, Robert (2002): Bilanz-Handbuch – Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS / US GAAP, 3. Aufl., München 2002

Zeiler, Gerold / Kühnle, Stefan (2002): Überblick über die arbeitsrechtlichen Grundlagen der „Abfertigung neu“, in: Recht und Rechnungswesen aktuell (2002), Heft 7, S. 201 – 204

Homepages:

<http://www.help.gv.at/Content.Node/23/Seite.230018.html>: Abfertigung alt, Abruf am 09.01.2009

http://www.iasb.org/NR/ronlyres/595E3E36-AE28-4CB9-BE3A-C4DBF7ACCD1C/0/who_we_are_and_what_we_do.pdf: Geschichte und Vorstellung des IASC und IASB, Abruf am 28.01.2009

http://www.steuerverein.at/einkommensteuer/08_rueckstellungen_04.html: Teilwertverfahren, Abruf am 04.01.2009

<http://www.wkw.at/docextern/ArbeitundSoziales/Extern/Arbeitsrecht/Dienstverh%C3%A4ltnisAuf%C3%B6sung/AbfertigungAlt.htm>: Abfertigung alt, Abruf am 09.01.2009

Anhang

Die Bilanz der Stahl Judenburg GmbH zum 31.12.2007

BILANZ zum 31. Dezember 2007

AKTIVA		31.12.2007 €	31.12.2006 €
A. ANLAGEVERMÖGEN			
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		101.088,86	63.542,88
II. Sachanlagen		19.038.699,41	17.738.711,61
III. Finanzanlagen		1.431.491,17	1.303.491,17
		20.571.279,44	19.105.745,66
B. UMLAUFVERMÖGEN			
I. Vorräte			
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe		12.246.227,45	6.118.419,09
2. unfertige Erzeugnisse		775.364,12	88.145,02
3. fertige Erzeugnisse		6.045.406,57	5.407.607,47
		19.066.998,14	11.614.171,58
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände			
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		6.921.623,50	5.635.858,18
2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen		769.169,20	365.716,26
3. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände		1.416.503,15	1.698.809,61
		9.107.295,85	7.700.384,05
III. Kassenbestand, Scheck, Guthaben bei Kreditinstituten			
1. Kassenbestand		3.616,69	7.875,43
2. Schecks		0,00	0,00
3. Guthaben bei Kreditinstituten		2.878.367,79	2.408.934,55
		2.881.984,48	2.416.809,98
		31.056.278,47	21.731.365,61
C. RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN		434.740,00	494.281,02
SUMME A K T I V A		52.062.297,91	41.331.392,29

BILANZ zum 31. Dezember 2007

PASSIVA	31.12.2007 €	31.12.2006 €
A. EIGENKAPITAL		
I. Stammkapital	1.090.100,00	1.090.100,00
II. Kapitalrücklagen		
1. nicht gebundene (davon Agio aus Genußrechtskapital: € 156.173,92)	14.244.771,83	14.244.771,83
III. Gewinnrücklagen		
1. gesetzliche Rücklagen	109.010,00	109.010,00
2. andere (freie) Rücklagen	2.517.239,39	2.517.239,39
IV. Genußrechtskapital	27.252,31	27.252,31
V. Bilanzgewinn (davon Gewinnvortrag: € 0)	6.802.650,83	2.911.680,44
	24.791.024,36	20.900.053,97
B. UNVERSTEUERTE RÜCKLAGEN		
1. Bewertungsreserve aufgrund von Sonderabschreibungen	188.290,84	225.848,72
	188.290,84	225.848,72
C. INVESTITIONSZUSCHÜSSE AUS ÖFFENTLICHEN MITTELN	1.245.032,45	1.346.202,45
D. RÜCKSTELLUNGEN		
1. Rückstellungen für Abfertigungen	4.466.043,00	4.523.358,49
2. Steuerrückstellungen	1.337.000,00	1.039.000,00
3. sonstige Rückstellungen	7.736.348,14	6.144.249,06
	13.539.391,14	11.706.607,55
E. VERBINDLICHKEITEN		
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	3.502.582,10	3.781.127,66
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	7.611.819,34	2.403.576,64
3. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	113.473,15	8.638,78
4. sonstige Verbindlichkeiten	1.070.684,53	959.336,52
davon aus Steuern: € 29.616,30 (i. Vj. T€ 25)		
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit: € 398.581,63 (i. Vj. T€ 346)		
	12.298.559,12	7.152.679,60
SUMME P A S S I V A	52.062.297,91	41.331.392,29

Die Gewinn- und Verlustrechnung der Stahl Judenburg GmbH für das Geschäftsjahr 2007

GEWINN- und VERLUSTRECHNUNG für die Zeit vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2007

	2007 €	2006 €
1. Umsatzerlöse		
a) Inland	15.691.013,69	15.554.173,96
b) Export	81.815.216,94	61.754.355,49
	97.506.230,63	77.308.529,45
2. Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	1.325.018,20	-1.826.693,09
3. andere aktivierte Eigenleistungen	162.842,80	232.910,63
4. sonstige betriebliche Erträge		
a) Erträge aus dem Abgang vom Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen	200.000,00	7.710,40
b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	184.092,94	13.286,79
c) übrige	435.699,35	236.726,35
5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen		
a) Materialaufwand	-57.941.396,63	-42.495.907,69
b) Aufwand für bezogene Leistungen	-5.226.534,10	-6.124.302,25
6. Personalaufwand		
a) Löhne	-9.805.831,56	-8.142.060,66
b) Gehälter	-4.659.213,69	-4.023.493,68
c) Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen	-43.064,37	-372.030,44
d) Aufwendungen für Altersversorgung	-108.201,74	-136.165,22
e) Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge	-3.721.871,85	-3.426.431,75
f) sonstige Sozialaufwendungen	-90.852,80	-148.868,78
7. a) Abschreibungen auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	-2.727.660,13	-2.220.644,08
8. sonstige betriebliche Aufwendungen		
a) Steuern, soweit sie nicht unter Steuern vom Einkommen und vom Ertrag fallen	-3.582,19	-18.967,80
b) übrige	-7.254.409,22	-4.846.073,98
9. Zwischensumme aus Z 1 bis 8 (Betriebserfolg)	8.231.265,64	4.017.524,20
10. Beteiligungserträge, davon aus verbundenen Unternehmen: € 66.772,51	66.772,51	69.836,96
11. Erträge aus anderen Wertpapieren	43.486,24	40.692,21
12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen: € 0	138.485,02	128.014,84
13. Aufwendungen aus Finanzanlagen:		
a) Abschreibungen	0,00	0,00
b) Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen	-667,73	-698,37
14. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen: € 0	-370.760,92	-333.748,23
15. Zwischensumme aus Z 10 bis 14 (Finanzerfolg)	-122.684,88	-95.902,59
16. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	8.108.580,76	3.921.621,61
17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	-1.343.487,81	-1.047.862,26
18. Jahresüberschuss	6.765.092,95	2.873.759,35
19. Auflösung unsteuerter Rücklagen	37.557,88	37.921,09
20. Auflösung von Gewinnrücklagen	0,00	0,00
21. Zuweisung zu unsteuerter Rücklagen	0,00	0,00
22. Zuweisung zu Gewinnrücklagen	0,00	0,00
23. Bilanzgewinn	6.802.650,83	2.911.680,44

Abstract

Spätestens seit dem Jahr 2002, in dem die EU in ihrer IAS-Verordnung alle kapitalmarktorientierten Unternehmen zur Anwendung der IFRS verpflichtet hat, ist die Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsstandards klar ersichtlich. In den letzten Jahren ging der Trend eindeutig in Richtung IFRS. Der IASB ist sich dieser wachsenden Anteilnahme bewusst und versucht, nicht zuletzt mit Hilfe eines Konvergenzprojekts mit dem amerikanischen Standardsetter, einheitliche internationale Rechnungslegungsvorschriften zu schaffen.

Die steigende Bedeutung der IFRS ist auch im deutschen Sprachraum spürbar. Das zeigt sich zum Beispiel in einem neuen Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz in Deutschland, welches die Unterschiede zwischen HGB und IFRS weiter reduziert. Geht der Trend in Zukunft so weiter, kann kein Unternehmen die Augen vor einer IFRS-Bilanzierung verschließen.

Diese Ausarbeitung reagiert auf den derzeitigen Trend zu den IFRS und versucht eine erstmalige Anwendung der IFRS und ihre Auswirkungen auf einige Bilanzierungsbereiche zu zeigen. Anhand eines mittelständischen Unternehmens, welches Teil eines deutschen, nicht kapitalmarktorientierten Konzerns ist, wird eine IFRS-Erstanwendung beschrieben.

Neben den möglichen Vor- und Nachteilen einer IFRS-Bilanzierung wird der Standard zur erstmaligen Anwendung der IFRS genau erläutert. Die Arbeit erklärt alle Wahlrechte und Ausnahmeregelungen für mittelständische Unternehmen und beschreibt die Vorgehensweise bei der Erstellung eines ersten IFRS-Abschlusses.

In den letzten Abschnitten werden die Hauptauswirkungen der IFRS-Erstanwendung auf das mittelständische Unternehmen im Vergleich mit dem UGB dargestellt.

Die Ausarbeitung zeigt, dass eine Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards zu wesentlichen Veränderungen im Bilanzbild der Unternehmungen führen kann. Die Unterschiede zwischen IFRS und UGB erstrecken sich auf nahezu alle Bilanzierungsbereiche und können, abhängig vom bilanzierenden Unternehmen, große Auswirkungen haben. Zusätzlich gilt es den erhöhten Kosten- und Zeitaufwand zu berücksichtigen.

Nach den aktuellen Entwicklungen zu schließen, werden sich in Zukunft viele Unternehmungen mit den IFRS auseinandersetzen müssen. Dabei sind eine gute Vorbereitung und eine detaillierte Planung der Schlüssel zum Erfolg. Kein Unternehmen sollte die erstmalige Anwendung der IFRS unterschätzen.

Lebenslauf

Persönliche Daten

Name:	Claudia Brandl
Geburtsdatum:	27. August 1986
Geburtsort:	Leoben
Staatsbürgerschaft:	Österreich
Familienstand:	ledig
Religionsbekenntnis:	römisch – katholisch

Ausbildung

ab Oktober 2005	Studium der internationalen Betriebswirtschaft an der Universität Wien
2000 – 2005	HBLA Leoben-Donawitz (Reifeprüfung mit ausgezeichnetem Erfolg)
1996 – 2000	Neues BG/BRG Leoben

Berufliche Erfahrungen

ab Oktober 2008	Controlling der Stahl Judenburg GmbH, Steiermark
-----------------	--

Besondere Kenntnisse

Sprachen:	<i>Englisch</i> – ausgezeichnete allgemeine Kenntnisse einschließlich wirtschaftlicher Fachsprache (mit Auslandsaufenthalt) <i>Französisch</i> – allgemeine Kenntnisse einschließlich wirtschaftlicher Fachsprache (mit Auslandsaufenthalt) <i>Russisch</i> – Grundkenntnisse einschließlich wirtschaftlicher Fachsprache (mit Auslandsaufenthalt)
EDV:	Ausgezeichnete Kenntnisse im MS-Office ECDL (Europäischer Computer Führerschein) SAP Grundausbildung

Hobbys

Sportarten:	Schifahren Schwimmen Basketball
Interessensgebiete:	Politik Sport Allgemeines

Charaktereigenschaften

verlässlich
ehrgeizig
an Teamarbeit gewöhnt
lernfähig
hilfsbereit